



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **PRORATIO-plus, s. r. o.**, se sídlem Poříčí nad Sázavou 4, zastoupeného Mgr. Liborem Hubáčkem, advokátem se sídlem Husova 2117, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 16. 12. 2008, čj. 5277/08-1300-204964, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 3. 2013, čj. 6 Ca 51/2009 – 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 7. 2008, čj. 74997/08/021912/1502, Finanční úřad v Benešově doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006 ve výši 112 861 Kč.

2. Finanční ředitelství v Praze zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, čj. 5277/08-1300-204964. (*pozn. NSS*: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, stávající finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 12. 3. 2013, čj. 6 Ca 51/2009 – 53, zamítl. Rozsudek městského soudu,

stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatel považoval rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, protože se soud nevypořádal s námitkou týkající se porušení hmotného práva. V žalobě stěžovatel uvedl hmotněprávní bod („*právní názor žalovaného na výši uskutečněných zdanitelných plnění nemá oporu ve skutkových zjištěních ani v platné daňové legislativě*“) a procesněprávní bod („*žalovaný porušil procesní práva žalobce jako daňového subjektů*“). Procesní pochybení stěžovatel upřesnil v očíslovaných bodech.

6. Městský soud pochybil, pokud se zabýval pouze procesněprávními žalobními body a tvrdil, že z žaloby nebylo možné dovést námitku porušení hmotného práva. Považoval-li městský soud hmotněprávní žalobní bod za neprojednatelný pro jeho obecnou formulaci, měl se alespoň pokusit o odstranění této vady postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. nebo měl přijmout námitku stěžovatele uplatněnou při jednání a věcně ji vypořádat.

7. Podle stěžovatele městský soud zatížil řízení vadou mající vliv na rozhodnutí ve věci samé, pokud neshledal důvodným návrh na doplnění dokazování výslechem svědků (jednatelů společnosti PRORATIO, s. r. o., která je obchodním partnerem stěžovatele) a vůbec se nevypořádal v odůvodnění rozsudku s návrhem, aby byly jako důkaz provedeny listiny uvedené pod č. 1 v části žaloby označené jako „*návrh důkazů*“.

8. Dále stěžovatel namítl, že nebyl zákonem předepsaným způsobem vyzván k účasti na projednání zprávy o daňové kontrole. Výzva měla být vydána ve formě rozhodnutí podle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“).

9. Finanční úřad pochybil také v tom, že zaslal zprávu o daňové kontrole stěžovateli poštou, přestože se stěžovatel nevyhýbal jejímu projednání. Zpráva byla zaslána bezprostředně po uplynutí jediného nezákonně oznámeného termínu pro její projednání. Zákonodárce měl na mysli užitím termínu „*vyhnout se*“ opakovaný jev.

10. Stěžovatel nesouhlasil s názorem městského soudu, že se finanční ředitelství vypořádalo se všemi odvolacími námitkami. Finanční ředitelství mělo vypořádat námitku týkající se porušení dvojinstančnosti daňového řízení označenou jako č. 1.2 samostatně, nikoliv v souvislosti s odvolací námitkou č. 1.1. Městský soud se tak dopustil nesprávného výkladu § 50 odst. 7 daňového řádu a zatížil své rozhodnutí i vadou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

11. Dále stěžovatel vytkl správním orgánům nesprávné použití § 31 odst. 2 a § 16 odst. 4 daňového řádu. V posuzované věci je sporná výše uskutečněného zdanitelného plnění – nájmu nebytových prostor. Ve správním řízení stěžovatel poukázal na nedostatečně zjištěný skutkový stav a navrhl provést výslech svědka, jednatele společnosti PRORATIO, která byla nájemcem. Tímto výslechem měla být zjištěna výše nájemného a případné technické zhodnocení, opravy nebo údržba předmětné nemovitosti.

12. Městský soud pochybil, pokud se domníval stejně jako finanční ředitelství, že stačí provést výslech bývalého jednatele společnosti PRORATIO, který byl v době daňové kontroly

jednatelům stěžovatele. Osoby, které byly jednatelem společnosti PRORATIO v době daňové kontroly, měly k dispozici informace a písemné doklady o obsahu smlouvy o nájmu nebytových prostor, o výši nájemného a o případném rozsahu oprav a technického zhodnocení.

13. Podle stěžovatele se městský soud dopustil nesprávného výkladu § 31 a § 16 daňového řádu, pokud ve shodě s finančním ředitelstvím uzavřel, že v posuzované věci bylo právně možné provést výslech svědka, který je jednatelem stěžovatele, byť byl dříve i jednatelem nájemce. Skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně měly být zjištěny co nejúplněji a navržené důkazní prostředky měly být provedeny. Stěžovatel se domníval, že došlo také k naplnění důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV.

14. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil s městským soudem, že stěžovatel uplatnil námitku týkající se porušení hmotného práva opožděně. Žalovaný trval na tom, že správce daně vzal v úvahu všechny významné skutečnosti. K námitce porušení § 16 odst. 8 daňového řádu žalovaný odkázal na rozhodnutí finančního ředitelství a zdůraznil, že správce daně učinil všechny kroky potřebné k tomu, aby stěžovateli umožnil využít právo vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole. Stěžovatel nebyl na svých právech nijak zkrácen. Žalovaný setrval na stanovisku, že výslech E. S. H. Kummera a J. A. Lodese jako svědků nebyl důvodný, protože tyto osoby nebyly jednatelem společnosti PRORATIO (nájemce) v době uzavření předmětné nájemní smlouvy ani v rozhodném zdaňovacím období.

V.

15. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

16. Kasační stížnost není důvodná.

17. Stěžovatel vytkl městskému soudu, že se nezabýval námitkou týkající se hmotněprávního bodu žaloby. Tuto námitku však stěžovatel upřesnil až při jednání před městským soudem dne 12. 3. 2013, tedy po lhůtě stanovené pro možné rozšíření žalobních bodů v § 71 odst. 2 s. ř. s.

18. Pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřipustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz např. rozsudek ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS).

19. Řízení před správními soudy je totiž ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 – 92, ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407, či ze dne 16. 12. 2009, čj. 6 A 72/2001 – 75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě předložit veškeré žalobní body (viz náleze ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, bod 39).

20. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud nepochyboval, že námitkou týkající se porušení hmotného práva vznesenou při jednání před městským soudem stěžovatel nepřípustně rozšířil žalobu o další žalobní bod.

21. V žalobě ze dne 17. 2. 2009 stěžovatel pouze namítl, že „*právní názor žalovaného na výši uskutečněných zdanitelných plnění nemá oporu ve skutkových zjištěních ani v platné daňové legislativě*“. Toto tvrzení však bylo natolik obecné, že z něj nebylo patrné, jakých konkrétních pochybení se měly správní orgány dopustit.

22. Žalobce je však povinen vylíčit již v žalobě, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit pouze s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Požadavky na obsahové vymezení žalobních bodů mají zaručit také rovnost procesních stran v řízení. Pokud je totiž tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (viz tamtéž).

23. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s městským soudem, že předmětná námitka nebyla řádně uplatněným žalobním bodem.

24. Tím méně pak bylo možné k tomuto nekonkrétnímu tvrzení přiřadit pozdější námitku, že správce daně určil nepeněžitý příjem v rozporu s § 23 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a že ve skutečnosti nedošlo k nepeněžitému plnění, protože nájemce neprovedl technické zhodnocení ani nedošlo k ukončení nájmu (srov. rozsudek čj. 8 Afs 91/2007 – 407 nebo rozsudky ze dne 31. 3. 2010, čj. 8 As 68/2009 – 83, a ze dne 26. 8. 2013, čj. 8 As 70/2011 – 239). Pod námitku porušení hmotného práva, jak ji stěžovatel formuloval v žalobě, by teoreticky bylo možné podřadit v podstatě jakékoliv pochybení správních orgánů. Takový výklad by se však mýl se smyslem požadavku na řádné uplatnění žalobních bodů i s výše uvedenou dispoziční a koncentrační zásadou.

25. V rozsudku ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, rozšířený senát zdůraznil, že s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu se od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního aktu. Stěžovatel neuvedl žádné objektivní okolnosti, které by mu zabránily předmětnou námitku konkrétně formulovat již v žalobě.

26. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že městský soud byl povinen vyzvat stěžovatele, aby upřesnil a doplnil své tvrzení týkající se porušení hmotného práva, pokud je považoval za příliš obecné. Správní soudnictví není založeno na zásadě vyšetřovací (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu čj. 2 Azs 92/2005 – 58). Kromě předmětného obecného tvrzení žaloba obsahovala další námitky, které nepochybně požadavkům kladeným na žalobní bod dostály. V takovém případě městský soud nebyl povinen vyzvat stěžovatele k odstranění vad podání. Přezkumu ostatních žalobních bodů a projednání žaloby nic nebránilo.

27. Nejvyšší správní soud uzavřel, že městský soud nepochybil, pokud se nezabýval námitkou týkající se porušení hmotného práva vznesenou až při jednání. Pro úplnost lze dodat, že se nejednalo o námitku, ke které by byl městský soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

28. Dále stěžovatel namítl, že městský soud nesprávně posoudil námitku týkající se procesního postupu správce daně v souvislosti s ukončením daňové kontroly.

29. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Předně se stěžovatel mylil v tom, že výzva k účasti na projednání zprávy o daňové kontrole musí být vydána ve formě rozhodnutí podle § 32 daňového řádu. Předmětnou výzvou správní orgán neukládá daňovému subjektu povinnost, jejíž nesplnění by následně vynucoval nebo sankcionoval. Je naopak právem daňového subjektu, aby se projednání zprávy o daňové kontrole zúčastnil a vyjádřil se ke zjištění správce daně. Daňový řád nestanoví požadavek, aby byl termín projednání zprávy o daňové kontrole stanoven formalizovaným rozhodnutím. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2007, čj. 9 Afs 23/2007 – 76, připustil, že ani dohodnutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole telefonicky není samo o sobě způsobilé zkrátit stěžovatele na jeho subjektivních právech. Tím méně pak stěžovatel mohl být dotčen na svých právech, byl-li k účasti na převzetí zprávy o daňové kontrole vyzván písemným sdělením finančního úřadu ze dne 4. 6. 2008, čj. 65764/08/021932/1789, které bylo řádně doručeno zástupci stěžovatele dne 6. 6. 2008.

30. Nejvyšší správní soud neshledal pochybení správce daně, pokud s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti posuzované věci zaslal zprávu o daňové kontrole stěžovateli poštou.

31. Koncept zprávy o daňové kontrole byl zástupci stěžovatele doručen dne 14. 3. 2008. V průvodním dopise finanční úřad stanovil stěžovateli lhůtu 15 dnů k případnému vyjádření. Stěžovatel této možnosti využil. Podáním ze dne 28. 3. 2008 vyjádřil své námitky a navrhl doplnění dokazování výslechem svědka – jednatele společnosti PRORATIO. Návrhu na výslech svědka finanční úřad vyhověl (v podrobnostech viz dále). Sdělením ze dne 4. 6. 2008 (doručeným dne 6. 6. 2008) pak finanční úřad informoval stěžovatele o vyhodnocení výsledku i námitky uvedených v podání stěžovatele ze dne 28. 3. 2008. V tomto sdělení finanční úřad vyzval stěžovatele k účasti na převzetí zprávy o daňové kontrole a upozornil ho na možnost domluvit si náhradní termín, pokud by mu termín 16. 6. 2008 nevyhovoval. Dále finanční úřad sdělil, že dospěl ke shodnému výsledku, který již uvedl v konceptu zprávy. Na tuto výzvu stěžovatel nijak nereagoval, nepožádal o změnu termínu ani nezaslal omluvu.

32. Za této situace finanční úřad nepochybil, pokud stěžovatelovu pasivitu vyhodnotil jako vyjádření nezájmu o převzetí zprávy a formální ukončení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto neshledal nezákonným postup finančního úřadu, který s ohledem na skutkové okolnosti využil oprávnění plynoucí z § 16 odst. 8 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole zaslal stěžovateli poštou. Tato zpráva byla zástupci stěžovatele řádně doručena dne 19. 6. 2008. V průvodním dopise finanční úřad stanovil stěžovateli lhůtu 8 dnů pro případné vyjádření. Ani této možnosti stěžovatel nevyužil. Teprve po uplynutí stanovené lhůty stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že zpráva byla zaslána poštou. Ve sdělení ze dne 4. 7. 2008 pak finanční úřad vysvětlil stěžovateli důvody, pro které neshledal stěžovatelovy námitky k ukončení daňové kontroly důvodnými.

33. Nejvyšší správní soud uzavřel, že daňová kontrola byla ukončena v souladu se zákonem. Finanční úřad neporušil právo stěžovatele vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě nebo ke způsobu jeho zjištění, ani právo navrhnout jeho doplnění (§ 16 odst. 4 daňového řádu). S předběžnými výsledky daňové kontroly byl stěžovatel seznámen již v konceptu zprávy, následně měl možnost se k těmto zjištěním vyjádřit, čehož také využil. Poté finanční úřad sdělil stěžovateli své stanovisko k vzneseným námitkám a navrženému důkazu. Stěžovatel tak byl s výsledkem kontroly předem řádně seznámen. Také po zaslání zprávy

o daňové kontrole finanční úřad stanovil stěžovateli přiměřenou lhůtu k případnému vyjádření. Stěžovatel ostatně ani nenamítl, jakým konkrétním způsobem měl být zkrácen na svých procesních právech, které důkazy mu nebylo umožněno navrhnout nebo která tvrzení mu bylo odepřeno učinit.

34. Ve shodě s finančním úřadem lze také podotknout, že výzva k převzetí zprávy o daňové kontrole byla doručena zástupci stěžovatele, který je daňovým poradcem, a který si tak musel být nepochybně vědom důsledků nedostavení se k převzetí předmětné zprávy.

35. Dále Nejvyšší správní soud přisvědčil městskému soudu, že námitka porušení dvojinstančnosti řízení uvedená v odvolání pod bodem 1.2 velmi úzce souvisela s výše namítaným pochybením při ukončení daňové kontroly (námitka označená v odvolání jako bod 1.1). Stěžovatel v odvolání výslovně uvedl: „*Správce daně postupem popsáním v předchozím textu odvolání zatížil daňové řízení vadami [...]*“. Z tohoto odkazu na předchozí text a ze struktury odvolání nelze dovodit nic jiného, než že „*postupem popsáním v předchozím textu*“ je míněna námitka nezákonného ukončení daňové kontroly, kterou stěžovatel rozebral v bodě č. 1.1 odvolání. Finanční ředitelství proto nepochybil a nezatížilo své rozhodnutí nepřezkoumatelností, pokud předmětnou námitku vypořádalo společně s námitkou č. 1.1. Neshledalo-li finanční ředitelství pochybení v postupu finančního úřadu při ukončení daňové kontroly (a tomuto závěru Nejvyšší správní soud přisvědčil, viz výše), nemohla být úspěšná ani námitka, že tímto postupem byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení.

36. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani poslední námitce týkající se výsledku jednatele společnosti PRORATIO.

37. Nejprve Nejvyšší správní soud musí korigovat úvahu městského soudu (a shodnou úvahu finančního ředitelství), podle které skutečnost, že J. Zach byl v rozhodné době (tj. v době uzavření nájemní smlouvy a v kontrolovaném zdaňovacím období) jednatelem stěžovatele a zároveň jednatelem společnosti PRORATIO, neznamená nemožnost výsledku této osoby jako svědka.

38. Postavení svědka v jakémkoli řízení (at' už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoliv svědka samotného (tento závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 8 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a ve spojení s § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu (viz např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006). S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil ve vztahu k daňovému řízení v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010 – 101.

39. Vypovídal-li tedy v posuzované věci J. Zach ke skutečnostem týkajícím se stěžovatele, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob, protože byl v rozhodné době statutárním orgánem stěžovatele i společnosti PRORATIO. Výpověď J. Zacha tedy nemohla být hodnocena v daňovém řízení jako výpověď svědka ve smyslu § 8 a § 31 odst. 4 daňového řádu, ale měla být hodnocena jako výpověď účastníka řízení (srov. rozsudek čj. 5 Afs 6/2010 – 101).

40. Skutečnost, že finanční úřad hodnotil výpověď J. Zacha jako výpověď svědka, však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost pořízení předmětné výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. V kasační stížnosti stěžovatel netvrdil, že by J. Zach byl při podání svědecké výpovědi nucen vypovídat o skutečnostech, o kterých by jinak jako účastník řízení mohl odepřít vypovídat. Netvrdil ani konkrétní dotčení na svých právech jiným způsobem. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud nepovažoval nesprávnou úvahu městského soudu za natolik závažné pochybení, aby způsobilo nezákonnost předmětného rozsudku.

41. Konečně Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že finanční úřad měl provést výslech jednatelů společnosti PRORATIO J. A. Lodese, který je ve funkci od 28. 2. 2007, a E. S. H. Kummera, který je ve funkci od 13. 9. 2007.

42. Při hodnocení, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud neprovedl navržený důkazní prostředek, je třeba vždy zvážit, k jakým skutečnostem měli být svědci slyšeni a jaké relevantní skutečnosti měly být jejich výpověďmi prokázány. V posuzované věci stěžovatel uvedl, že tito svědci měli v držení písemné podklady o obsahu smlouvy o nájmu nebytových prostor, o výši nájemného a o případném rozsahu oprav a technického zhodnocení. V takovém případě však stěžovatel měl navrhnout k důkazu předmětné listiny, nikoliv výslech svědků. Účelem svědecké výpovědi je podat svědectví o tom, co svědek slyšel, viděl či jinak vnímal na základě své osobní zkušenosti. J. A. Lodes a E. S. H. Kummer nebyli v době uzavření předmětné nájemní smlouvy ani v době kontrolovaného zdaňovacího období jednateli nájemce (společnosti PRORATIO). Stěžovatel netvrdil, že by se tyto osoby podílely na jednání o výši nájemného. Netvrdil ani, že by se nějakým způsobem podílely na opravách či případném technickém zhodnocení najaté nemovitosti. Výpověď těchto osob proto nemohla přinést nic dalšího pro objasnění skutkového stavu posuzované věci. Finanční ředitelství neprovedení výslechu navržených svědků dostatečně odůvodnilo.

43. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v posuzované věci nedošlo k nepřijatelnému neprovedení navržených důkazních prostředků, v důsledku kterého by byl nesprávně zjištěn skutkový stav. Z obdobných důvodů nepochybil ani městský soud, pokud neprovedl výslech navržených svědků J. A. Lodese a E. S. H. Kummera.

44. Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že neshledal rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani proto, že se výslovně nevyjádřil k návrhu, aby byly jako důkaz provedeny listiny uvedené pod č. 1 v části žaloby označené jako „návrh důkazů“. Stěžovatel se tímto návrhem domáhal provedení důkazu obsahem námitek, které uplatnil v průběhu daňového řízení ve vztahu k výslechu svědka jednatele stěžovatele J. Zacha. Tyto námitky byly součástí správního spisu, který měl městský soud k dispozici a z jehož obsahu vyšel při hodnocení posuzované věci. Městský soud při jednání přečetl podstatnou část spisu v rozsahu, který shledal nezbytný a odůvodněný pro hospodárný a efektivní průběh jednání. Pokud výslovně nepřčetl obsah námitek a neprovedl jimi důkaz při jednání, neznamená to, že by je při svém rozhodnutí nevzal v úvahu. Skutečnost, že se o návrhu na provedení tohoto důkazu výslovně nezmínil v odůvodnění rozsudku, nebyla v kontextu řízení natolik závažným pochybením, aby způsobila nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

45. Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek městského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

46. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti

úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. listopadu 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu