



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **J. K.**, zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2014, č. j. 29527/14/5200-10422-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2016, č. j. 62 Af 3/2015-69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 12. 2013 doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Na základě daňové kontroly, která doměření předcházela, vyloučil správce daně z daňově uznatelných výdajů částku 1 000 000 Kč, kterou žalobce uhradil obchodní společnosti Pavlík a partner, s. r. o., za pronájem reklamní plochy na závodních automobilech. S odvoláním v této věci žalobce neuspěl: i žalovaný měl za to, že žalobce neprokázal vynaložení této částky za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[2] Žalobce napadl závěry finančních orgánů žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl. Ačkoli správce daně v řízení na prvním stupni nepostupoval procesně správně a neumožnil žalobci vyjádřit se k doplněným kontrolním zjištěním, v odvolacím řízení bylo toto pochybení napraveno. Krajský soud neshledal vadu ani v tom, že výsledek kontrolního zjištění

byl opakovaně doplňován, a to i z iniciativy správce daně: podstatné je, zda byl kontrolovaný subjekt se vším řádně seznámen a mohl se k tomu vyjádřit. Stejně tak není rozhodnutí o dani týkající se roku 2010 nezákonné jen proto, že ve vztahu k předešlému roku hodnotil správce daně při dřívější kontrole podobné skutečnosti, ovšem daň z tohoto titulu nedoměřil. Důvodem tohoto rozdílu není podle soudu libovůle správce daně, ale nové informace od policie, které správce daně získal až v průběhu kontroly roku 2010. Krajský soud schválil i to, jak správce daně naložil s žalobcovými novými důkazními návrhy, vznesenými v návaznosti na odstraňování procesních vad v rámci odvolacího řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž vytkl krajskému soudu nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení právní otázky. V první námitce stěžovatel poukázal na pochybení správce daně při ukončování daňové kontroly, které se projevilo v postupném vydání několik kontrolních zjištění. Přistoupí-li správce daně k seznámení s výsledkem daňové kontroly, nemůže už provádět jiné důkazy vyjma těch, které daňový subjekt navrhne, nebo těch, kterými by bylo třeba ověřit skutečnosti nově zjištěné na základě takto navržených důkazů. V této věci však správce daně „zneužil“ žalobcův návrh na doplnění dokazování výsledkem dvou svědků (vznesený dne 16. 2. 2013 v reakci na první kontrolní zjištění) k provedení výsledku dalších čtyř svědků. Takový postup je v rozporu jak s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, tak se smyslem zákonné úpravy daňové kontroly. Krajský soud se nijak nevyjádřil k obsáhlé stěžovatelově argumentaci k této otázce a uzavřel, že provádění (jakýchkoli) dalších důkazů je možné, pokud na to daňový subjekt může následně procesně reagovat.

[4] (První) zprávu o kontrole, které zahrnuje i toto dodatečné dokazování, proto stěžovatel dne 5. 12. 2013 nepodepsal. I když byl v odvolacím řízení seznámen s doplněným (druhým, resp. třetím) kontrolním zjištěním a byla mu předložena druhá zpráva o kontrole, nemohlo to zhojit dosavadní nezákonný postup: dodatečný platební výměr je totiž stále odůvodněn první zprávou o kontrole. Nezbyvá tak než dodatečný platební výměr zrušit a řízení zastavit. Ačkoli v odvolacím řízení lze doplňovat dokazování (§ 115 odst. 1 daňového řádu), zde se to nestalo – pouze bylo dodatečně projednáno kontrolní zjištění a byla vydána nová (druhá) zpráva o daňové kontrole.

[5] Ve druhé námitce stěžovatel nesouhlasil s rozdílnými kontrolními zjištěními z let 2009 a 2010. Ve vztahu k oběma rokům adresoval správce daně stěžovateli stejnou výzvu k prokázání typově stejných výdajů na reklamu a stěžovatel v obou případech předložil stejné důkazy. Zatímco však výdaje za rok 2009 správce daně při předešlé daňové kontrole uznal, ve vztahu k roku 2010 už mu stěžovatelovy důkazy nestačily a doměřil mu daň; to stěžovatel považuje za projev libovůle. Krajský soud stejně jako žalovaný uvedl, že důvodem odlišného přístupu byly nové informace od policie, které už ale nebylo možno užít pro kontrolu roku 2009. Stěžovatel však namítá, že pokud nové informace umožnily učinit si o totožném skutkovém stavu naprosto opačný závěr v rámci kontroly roku 2010, pak by jistě na jejich základě bylo možné zahájit opakovanou daňovou kontrolu za rok 2009 [jednalo by se totiž o skutečnosti ve smyslu § 85 odst. 5 písm. a) daňového řádu]. To ale žalovaný popřel, a není tedy jasné, proč pro rok 2010 tyto informace využil.

[6] Ve třetí námitce stěžovatel uvedl, že po seznámení s druhým (resp. třetím) kontrolním zjištěním navrhoval další důkazy, které však byly odmítnuty. Přitom svědek M. P. se mohl vyjádřit k novým podkladům od policie a vyvrátit je. Krajský soud u této námitky pouze převzal názor

pokračování

žalovaného a svůj postoj blíže nezdůvodnil. Stěžovatel proto navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Podotkl, že zásada legitimního očekávání nezakládá automatickou oprávněnost uplatnění výdajů jako daňově účinných, vyjdou-li v následně kontrolovaných zdaňovacích obdobích najevo skutečnosti, které vyvolávají důvodné pochybnosti správce daně ohledně výdajů uplatněných v těchto zdaňovacích obdobích. Podle žalovaného se krajský soud, stejně jako před ním finanční orgány, vyjádřil konkrétně ke všem důkazním návrhům a uvedl, proč nebylo namístě jim vyhovět.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

III.A

K postupnému doplňování kontrolních zjištění a k doplňování zprávy o daňové kontrole v odvolacím řízení

[9] S otázkou několika po sobě jdoucích kontrolních zjištění se krajský soud vypořádal přezkoumatelným způsobem, a to na str. 12 rozsudku. Stěžovatel nelibě nese nepoměr mezi „obsáhlou žalobní argumentací“ a „stručnými závěry krajského soudu“, které podle něj nejsou podloženy argumentací; takovou vadu NSS neshledal. Krajský soud sice výslovně nekomentoval konkrétní ustanovení daňového řádu, jichž se stěžovatel v žalobě dovolával, ale jeho úvaha je z rozsudku zřejmá. Ostatně stěžovatel v žalobě nepřináší v žalobě nijak obsáhlou argumentaci – spíše v několika odstavcích provádí výklad § 88 daňového řádu a vyjadřuje přesvědčení o jeho správnosti. Krajský soud jeho přesvědčení nesdílí a přináší výklad jiný.

[10] Výklad krajského soudu je podle NSS i správný. Daňový řád upravuje otázky související s kontrolním zjištěním a s jeho doplňováním v § 88 odst. 2 a 3. Podle něj správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Ve lhůtě stanovené správcem daně se pak může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nezmění-li se kontrolní zjištění na základě tohoto vyjádření, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

[11] Stěžovatel ve své námitce líčí ideální situaci, v níž správce daně provede veškeré dostupné důkazy, zhodnotí je v kontrolním zjištění, to předloží daňovému subjektu, případně provede nové důkazy navržené daňovým subjektem, doplní kontrolní zjištění o jejich hodnocení a projedná zprávu o daňové kontrole. Ačkoli však správce daně v projednávané věci nepostupoval takto ideálním a „přímočarým“ způsobem, neznamená to ještě, že by jeho postup byl nezákonný.

[12] Poprvé byl stěžovatel seznámen s kontrolním zjištěním dne **22. 1. 2013 (první kontrolní zjištění)**. Důkazem, který vyvracel daňovou účinnost výdajů, zde pro správce daně byla jen skutečnost, že pan M. P. (jako mandatář poskytovatele reklamy) odeslal e-mail s údaji pro výrobu reklamního loga až v dubnu 2011 (smlouvu o nájmu reklamní plochy přitom stěžovatel uzavřel s panem P. na rok 2010). Prohlášení čtyř osob (o tom, že po zhlédnutí reklamy na závodním automobilu navázaly spolupráci se stěžovatelem), která stěžovatel předložil v říjnu 2012, neprovedl správce daně jako důkaz, neboť reklama stěží mohla být zhlédnuta, když ještě nebyla vyrobena. Stěžovatel se k prvnímu kontrolnímu zjištění vyjádřil a vnesl důkazní návrhy; na jejich

základě správce daně vyslechl pana M. P. (zprostředkovatele reklamní služby) a pana L. P. (výrobce reklamních poutačů). V dokazování pak dále pokračoval z vlastní iniciativy, což se projevilo ve **druhém kontrolním zjištění ze dne 5. 12. 2013**.

[13] Z něj je zřejmé, že výsledky pánů P. a P. správce daně neuspokojily, a proto zjišťoval dále („*vzhledem k tomu, že tyto výsledky neprokázaly oprávněnost nákladů na reklamu, snažil se správce daně sám obstarat nové důkazní prostředky, které by měly vliv na výsledek kontrolního zjištění*“). Konkrétně provedl výsledky čtyř osob, jejichž prohlášení již měl k dispozici. Dále požádal policii o případné nové informace ve věci, a dostal od ní fotografie ze závodů (na nichž stěžovatelova reklama nebyla), a tzv. auditní zprávy k poskytnutým plněním. Tyto výsledky, fotografie a auditní zprávy zhodnotil v doplněném kontrolním zjištění, které stěžovateli předložil dne **5. 12. 2013**. Neumožnil mu však, aby se ke zjištění vyjádřil, a téhož dne s ním projednal **zprávu o daňové kontrole**.

[14] Toto pochybení konstatoval i žalovaný k podanému odvolání a v rámci odvolacího řízení uložil správci daně, aby seznámil stěžovatele se všemi novými důkazními prostředky, umožnil mu se k nim vyjádřit a případně provedl i nové důkazy k návrhu stěžovatele a vyhodnotil tyto nové důkazy; teprve pak bude moci projednat zprávu o daňové kontrole. Správce daně nato dne **25. 6. 2014** zaslal stěžovateli písemnost nazvanou *Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*; v ní seznámil stěžovatele s tím, jak hodnotí výpovědi čtyř svědků, jakož i fotografie a auditní zprávy získané od policie (hodnocení bylo v tomto dokumentu, který je vlastně **třetí verzí kontrolního zjištění**, o něco podrobnější než ve druhém kontrolním zjištění ze dne 5. 12. 2013, ovšem se stejným výsledkem). Stěžovatel využil možnosti vyjádřit se ke třetímu kontrolnímu zjištění a navrhl nové důkazy – výsledky P. Š., J. K., M. P. (k novým skutečnostem) a dvou osob z Britských Panenských ostrovů podepsaných pod auditními zprávami.

[15] Dne **18. 9. 2014** správce daně po odstranění vad, které mu uložil odvolací orgán, projednal se stěžovatelem upravenou **zprávu o daňové kontrole**. Ta byla tvořena jednak původním textem zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2013, jednak byla doplněna o nové pasáže vztahující se k novým důkazům (obsažené ve třetím kontrolním zjištění ze dne 25. 6. 2014) a konečně se v ní správce daně vyjádřil i ke stěžovatelovým důkazním návrhům vzneseným v reakci na třetí kontrolní zjištění a vysvětlil, proč je provádět nebude.

[16] V žalobě stěžovatel zdůrazňoval rozdíly mezi celkem třemi verzemi kontrolních zjištění; nyní v kasační stížnosti už vytýká jen to, že správce daně mezi prvním a druhým kontrolním zjištěním prováděl výsledky čtyř svědků (odlišných od pana P. a pana P.), i když se toho sám stěžovatel nedomáhal. NSS však na tomto postupu nespátříje nic nesprávného. Je pravda, že správce daně mohl svědky vyslechnout již před sepsáním prvního kontrolního zjištění; neudělal to však, protože považoval stěžovatelovu verzi za vyvrácenou již tím, že výroba loga pro rok 2010 byla panu P. zadána až v roce 2011 (viz odst. [12]). O správnosti této své teze zapochyboval až po výslechu pana P., který sdělil, že panu P. zadal e-mailem v dubnu 2011 pouze výrobu vzorové dokumentace; ta se logicky zpracovávala až po skončení smluvního období. Na základě tohoto sdělení tedy nebyl nadále udržitelný původní trochu zjednodušující závěr správce daně (tj. následoval-li e-mail týkající se výroby loga až po období, v němž měla být reklama prezentována, plyne z toho, že reklama prezentována nebyla).

[17] Správce daně tak vyslechl osoby, které podepsaly stěžovateli prohlášení o navázané spolupráci, právě z popudu informací získaných výsledkem pana P. (svědka navrženého stěžovatelem). Stěžovatel v kasační stížnosti omezuje pravomoc správce daně provádět z vlastní iniciativy dodatečné dokazování jen na situace, v nichž je třeba ověřit skutečnosti nově zjištěné na základě důkazů navržených daňovým subjektem. Takový výklad je ale úzký: stejně tak dobře může správce daně provést další důkaz v případě, že nový důkaz navržený daňovým subjektem

pokračování

oslabuje či vyvrací dosavadní argumentaci správce daně, ovšem zároveň neprokazuje pravdivost tvrzení daňového subjektu.

[18] Právě tak tomu bylo v této věci. Ani z textu daňového řádu, ani z celkového kontextu zákonné úpravy neplyne, že by správce daně musel již dopředu předvídat jakoukoli důkazní obranu daňového subjektu a reagovat na ni již v prvním kontrolním zjištění ještě dříve, než byl daňový subjekt s jeho postojem seznámen. O tom, že by správce daně dodatečným dokazováním z vlastní iniciativy překročil svou pravomoc či porušil svou zákonnou povinnost, nesvědčí ani § 92 odst. 2 daňového řádu, jehož se stěžovatel dovolává (*Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*). Toto pravidlo je obecným vodítkem, kterým se má správce daně řídit při správě daní; nelze je však uplatňovat jako dogma a žádat, aby správce daně vždy při formulaci prvního kontrolního zjištění již měl preventivně provedeny všechny navržené důkazy, i když to dosud nepovažoval za potřebné. Daňové řízení, v němž daňový subjekt nese důkazní břemeno, je – více než jiné typy správních řízení – určitou formou procesního rozhovoru mezi správcem daně a daňovým subjektem, a jako v každém rozhovoru zde jedna replika podněcuje k další replice. Nelze proto správci daně vytýkat, že v návaznosti na výsledky navržené stěžovatelem sám provedl výsledky dalších osob – tím méně, že sám stěžovatel před prvním kontrolním zjištěním nenavrhl tyto další osoby vyslechnout (předložil jen písemná jednovětá prohlášení opatřená razítky obchodních společností či podnikajících fyzických osob). Nešlo tu tedy o situaci, v níž by správce daně opožděně napravoval své pochybení spočívající v tom, že navržené výsledky před prvním kontrolním zjištěním neprovedl a nijak to nezduvodnil.

[19] Stěžovatel si je vědom pravidla upraveného v § 115 odst. 1 daňového řádu (*V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty*), ale myslí si, že se na něj nevztahuje, protože v jeho odvolacím řízení nebylo (prostřednictvím správce daně prvního stupně) doplňováno dokazování.

[20] I v tomto případě si stěžovatel vykládá dotčené ustanovení daňového řádu příliš úzce. Textace ustanovení je poněkud zavádějící: zdálo by se totiž, že *doplňovat podklady pro rozhodnutí i odstraňovat vady řízení lze pouze cestou dokazování* – to ale není přesné. Zatímco dokazování bude obvyklou cestou, jak v odvolacím řízení získat nový podklad pro rozhodnutí, odstraňovat vady řízení bude často možné i bez dokazování. V tomto ohledu byla přílehlavější někdejší formulace § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (*V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty*), protože o „dokazování“ zde výslovně nebyla řeč. Rozumělo se samo sebou, že pokud bylo v odvolacím řízení třeba zjišťovat stav věci, dělo se tak cestou dokazování – ale pokud byl skutkový stav na prvním stupni zjištěn dostatečně a nedostatky v řízení byly spíše procesního či formálního charakteru, odstraňovaly se jinými postupy.

[21] Není zřejmé, proč je text § 115 odst. 1 daňového řádu mírně odlišný od § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; smysl obou ustanovení je ale podle soudu stejný. Nelze proto tvrdit (což stěžovatel činí), že odvolací orgán může zasáhnout jen u závažnějšího nedostatku typu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, kdežto „pouhé“ procesní pochybení by odstranit nemohl, a platební výměr by tak jen kvůli tomu měl být zrušen: takový výklad je nelogický.

[22] Podobně nemůže obstát ani tvrzení, podle něž by *„odporovalo daňovému řádu, kdyby se ke výměru vztahovala až druhá zpráva o kontrole vydaná v rámci odvolacího řízení“*.

To, že odstraňovat vady zprávy o kontrole a i vady celého procesu daňové kontroly je možné i v odvolacím řízení, je projevem speciální konstrukce odvolacího daňového řízení, v němž odvolací orgán není oprávněn zrušit platební výměr a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení (k obstarávání dalších důkazů, k jejich novému hodnocení, k nápravě procesních vad...). Případné nedostatky je třeba napravit v rámci odvolacího řízení, a jenom zde; to platí i pro nedostatek spočívající v opomenutí projednat doplněné kontrolní zjištění s daňovým subjektem a umožnit mu se k němu vyjádřit. Tato speciální konstrukce má zajistit efektivní průběh daňového řízení; nemá sloužit jako bič na chybní správce daně (který by působil tak, že zmíněné procesní pochybení by vždy vedlo ke zrušení platebního výměru a k tomu, že celá daňová kontrola byla vedena marně). NSS k tomu ostatně přílehlavě poznamenal už ve svém rozsudku ze dne 20. 9. 2012, čj. 7 Afs 20/2012-41: „*Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost.*“

[23] Náprava vad v této věci proběhla standardním způsobem: správce daně poté, co obdržel pokyn od nadřízeného odvolacího orgánu, seznámil stěžovatele s doplněným kontrolním zjištěním a umožnil mu se k němu vyjádřit a vznést další důkazní návrhy (obsah doplněného kontrolního zjištění byl stěžovateli již z dřívějška znám; chyba správce daně byla v tom, že původně neumožnil stěžovateli reakci na toto zjištění, ihned s ním projednal zprávu o daňové kontrole a vydal dodatečný platební výměr). Na stěžovatelovo nové vyjádření, obsahující i nové důkazní návrhy, reagoval správce daně v nové zprávě o daňové kontrole. Jeho závěry zpochybnil stěžovatel v doplněném odvolání a stěžovatelovými výhradami proti nové zprávě o daňové kontrole se pak zabýval odvolací orgán ve svém rozhodnutí.

[24] Stěžovatel tak dostal možnost uplatnit své argumenty ve dvou instancích (a není důležité, že řádného procesního zacházení od správce daně prvního stupně se mu formálně vzato dostalo až během odvolacího řízení). Na svých procesních právech tak nebyl zkrácen. Pro účely soudního přezkumu tvoří správní rozhodnutí vydaná v prvním a druhém stupni jeden celek; to mimo jiné znamená, že i původně vadné rozhodnutí prvního stupně lze zhojit v průběhu odvolacího řízení, a totéž platí i pro původně procesně (nikoli obsahově) vadnou zprávu o kontrole. Kdyby to možné nebylo, postrádala by smysl nejen zvláštní úprava odvolacího daňového řízení, ale vlastně i existence odvolacího řízení jako takového.

III.B

K rozdílnému hodnocení stejných skutkových okolností v různých zdaňovacích obdobích

[25] Samotná skutečnost, že v jednom zdaňovacím období správce daně nezpochybnil uplatněné výdaje a ve druhém zdaňovacím období tyto výdaje vyloučil, nesvědčí o libovůli a nezakládá ani nezákonnost. Zároveň je třeba zdůraznit, že není úkolem správního soudu sledovat systematicky v čase vývoj přístupu správce daně k jednomu daňovému subjektu a vyžadovat, aby tento přístup byl vždy stejný. Jednak většinou nebude možné s jistotou říci, že porovnávané skutkové okolnosti se neliší vůbec v ničem; jednak i správce daně, stejně jako každý jiný orgán veřejné moci, nemusí mít v konkrétním okamžiku veškeré potřebné informace, tu a tam chybí, a ne vždy se mu daří důsledně uplatňovat své pravomoci. Správní soudy nepředstavují „všeobecný dozor“ nad zákonností postupu správních orgánů - naopak mohou zkoumat jen ty konkrétní případy, ve kterých byla podána žaloba.

[26] Soud nemá k dispozici správní spis k daňové kontrole daně z příjmů za rok 2009 (a není ani důvod k tomu, aby ho měl); ve správním spisu k nyní projednávané věci (daň z příjmů za rok 2010) jsou ale založeny i listiny vztahující se k zahájení opakované daňové kontroly za rok 2009. Z nich plyne, že správce daně se pokusil zopakovat daňovou kontrolu s poukazem na dva

pokračování

e-maily, z nichž je podle něj zřejmé, že údaje pro výrobu reklamního loga pro rok 2009 byly zaslány až v roce 2010, a logo tedy nemohlo být v roce 2010 umístěno na automobilech. Stěžovatel však proti zahájení opakované daňové kontroly podal stížnost, které správce daně vyhověl: zjistil totiž, že jeden z e-mailů se týkal roku 2010 a druhý byl jen neformálním sdělením nadřízeného orgánu o výši stěžovatelových výdajů na reklamu od společnosti Pavlík a partner, s. r. o., v roce 2009. Nebyly tu tedy dány konkrétní důvody pro opakování daňové kontroly, a stěžovateli tak pochopitelně ani nemohly být žádné takové důvody při zahájení kontroly sděleny, jak to požaduje zákon (§ 85 odst. 6 daňového řádu) a judikatura. Opakovaná daňová kontrola tak nebyla řádně zahájena a správce daně stěžovateli sdělil, že v ní nebude pokračovat.

[27] Tento závěr – ač nebyl soudu předložen k přezkoumání – se jeví jako logický. Nemožnost opakovat daňovou kontrolu roku 2009 však nemá nic společného s tím, zda daň za rok 2010 byla stěžovateli vyměřena zákonným postupem a ve správné výši. Postup správce daně ve vztahu k tomuto roku přezkoumal krajský soud a ke kasační stížnosti (zprostředkovaně) i NSS a shledaly jej správným: původní procesní pochybení bylo napraveno, stěžovatel měl možnost vznášet důkazní návrhy a správce daně se s nimi vypořádal. I NSS má za to, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Jím předložené listiny a výpovědi svědků, které navrhl, se v konfrontaci s listinami získanými správcem daně a svědeckými výpověďmi dalších osob ukázaly jako nevěrohodné, resp. neprokazující, že reklamní služby byly skutečně poskytnuty tvrzeným způsobem. Listiny a výpovědi, které vyvrátily stěžovatelova tvrzení, se však vztahovaly právě jen k roku 2010, nikoli též k roku 2009, a z toho plyne odlišný osud typově stejných výdajů v těchto dvou letech.

[28] Stěžovatel se pozastavuje nad tím, že opakovaná daňová kontrola za rok 2009 nakonec neproběhla; správce daně však nemůže zahájit opakovanou kontrolu a vyměřit daň jen na základě silného podezření (které začal chovat právě až poté, co daňová kontrola ve vztahu k roku 2009 byla skončena), že reklamní služby tvrzené v roce 2009 byly stejně tak neprůkazné jako služby tvrzené v roce 2010. Pro opakovanou kontrolu musí mít správce daně konkrétní důkazy, které ale pro rok 2009 (na rozdíl od roku 2010) nebyly k dispozici.

III.C

K tomu, jak krajský soud zdůvodnil neprovedení nových důkazních návrhů

[29] Důvodná není ani třetí námitka. Stěžovatel v ní vytýká krajskému soudu, že se velmi stroze vypořádal se žalobní námitkou, která se týkala důkazních návrhů vznesených po seznámení s třetím kontrolním zjištěním. NSS má však za to, že způsob, jakým krajský soud reagoval na žalobní námitku, byl přiměřený způsobu, jakým byla žalobní námitka formulována.

[30] Stěžovatel v tomto žalobním bodu nejprve zopakoval svůj důkazní návrh na výslech pěti svědků; poté ocitoval jednak pasáže ze zprávy o daňové kontrole, v nichž správce daně zdůvodnil neprovedení důkazů, jednak rozsudek NSS (o tom, že nelze neprovést výslech svědků, jde-li o jediný důkazní prostředek, kterým bylo možno prokázat existenci reklamních předmětů). Vlastní žalobní námitku formuloval tak, že správce daně se nevypořádal se stěžovatelovými důkazními návrhy, a porušil tak svou povinnost co nejúplněji zjistit skutečný stav věci.

[31] Krajský soud zrekapituloval závěry správce daně a žalovaného a ztotožnil se s nimi, a i podle NSS už k této otázce nebylo co dodat. Stěžovatel ani ve svém odvolání, ani v žalobě nijak nereagoval na argumenty, jimiž správce daně zdůvodnil neprovedení výslechů: pouze trval na tom, že výsledky měly být provedeny a že správce daně jejich odmítnutím pochybil. Tvrzení, podle něž se navržený svědek M. P. (který byl již jednou vyslechnut) mohl

nově vyjádřit k podkladům získaným od policie, které při jeho prvním výslechu nebyly k dispozici, a mohl je vyvrátit, se poprvé objevuje až v kasační stížnosti; žalovanému ani krajskému soudu nebyla takto konkrétní výtka předložena. Krajský soud proto nic nezanedbal tím, že na obecnou námitku reagoval obecně.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty. O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 3. srpna 2017

Zdeněk Kühn
předseda senátu