



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **AMI Praha a.s.**, se sídlem Hanusova 29, Praha 4, zast. JUDr. Michalem Vondráčkem, advokátem se sídlem Polská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 3. 3. 2009, č. j. 2898/09-1300-105163, č. j. 3256/09-1300-105163, č. j. 3257/09-1300-105163, č. j. 3258/09-1300-105163, č. j. 3259/09-1300-105163, č. j. 3260/09-1300-105163, č. j. 3261/09-1300-105163, č. j. 3262/09-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2013, č. j. 5 Ca 54/2009 – 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobkyně dne 11. 10. 2005 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za období květen, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2004. Dále dne 15. 3. 2006 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období listopad 2004. O výsledku daňové kontroly byla sepsána dne 4. 5. 2007 zpráva č. j. 152054/07/004934/5791. Následně finanční úřad žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty platebními výměry ze dne 9. 10. 2007 za zdaňovací období květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2004 v celkové výši 209 209 Kč.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) v záhlaví uvedenými rozhodnutími ze dne 3. 3. 2009. V odvolacím řízení žalobkyně neodstranila pochybnosti finančních orgánů o tom, že přijala v tvrzeném rozsahu od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. zdanitelné plnění (reklamní služby spočívající ve výrobě reklamních sdělení a jejich vysílání). Žalobkyně zejména neprokázala rozsah zdanitelného plnění, neboť neodstranila pochybnosti finančního ředitelství o výrobě reklamních sdělení, která měla být vysílána. Žalobkyně sice prokázala souvislost reklamního sdělení vysílaného na Václavském náměstí se svou ekonomickou činností, neprokázala však, ke které z předložených smluv je možné toto reklamní sdělení přiřadit.

[3] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 20. 12. 2013, č. j. 5 Ca 54/2009 – 37, zamítl žalobu, kterou žalobkyně napadla výše zmíněná rozhodnutí finančního ředitelství. Městský soud uvedl, že ve věci nedošlo k prekluzi daňové povinnosti žalobkyně, neboť finanční ředitelství učinilo v průběhu odvolacího řízení úkony, které směřovaly k dodatečnému stanovení daně. Tím došlo k prodloužení lhůty pro vyměření daně o tři roky. Dále městský soud uvedl, že finanční ředitelství od žalobkyně požadovalo, aby prokázala převzetí dvou reklamních sdělení od společnosti PROPAG INVEST s. r. o. a určila, které sdělení patří ke které ze dvou předložených smluv na jejich výrobu. V průběhu odvolacího řízení byla žalobkyně opakovaně vyzvána, ať prokáže přijetí zdanitelného plnění v celém rozsahu uvedeném na smlouvách, tedy přijetí dvou reklamních sdělení. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila dvě CD s totožným reklamním sdělením a přes výzvy správce daně neuvedla, ke které z předložených smluv toto sdělení patří. Městský soud dospěl k závěru, že za takového stavu žalobkyně neprokázala své tvrzení o přijetí dvou reklamních sdělení. Dále se městský soud zabýval tím, zda finanční ředitelství mělo vyslechnout jednu ze svědkyň navržených žalobkyní. Protože ze sdělení žalobkyně nevyplývalo, že by se tato svědkyně měla vyjadřovat právě k existenci dvou reklamních sdělení a jejich předání žalobkyni, a svědkyně se opakovaně nedostavila k výslechu, finanční ředitelství od výslechu této svědkyně upustilo. Soud se ztotožnil s tím, že tímto postupem nedošlo ke zkrácení práv žalobkyně.

[4] Proti tomuto rozsudku městského soudu nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností.

II. Kasační stížnost

[5] Stěžovatelka ve včasné kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítla tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a vady v řízení před finančním ředitelstvím, pro něž měl městský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušit.

[6] Stěžovatelka zejména namítá, že její daňová povinnost zanikla plynutím času. Úkony finančního ředitelství v průběhu odvolacího řízení (výzva k předložení důkazů, výslech svědka) měly pouze dodatečně objasnit skutečnosti z řízení před finančním úřadem. Nešlo tak o kvalifikované úkony, které by měly vliv na běh prekluzivní lhůty.

pokračování

Pouze pokud by tyto úkony vnesly do odvolacího řízení takový prvek novosti, který by v odvolacím řízení vyvolal nové pochybnosti o výši doměřované daně nebo by vedl k jejímu dodatečnému stanovení, jednalo by se o kvalifikované úkony.

[7] Dále stěžovatelka namítá, že v průběhu daňového řízení předložila dvě CD s odlišnými reklamními sděleními již před finančním úřadem dne 11. 10. 2005. Městský soud se ztotožnil s tvrzením finančního ředitelství, že bylo předloženo pouze jedno CD (respektive dvě CD s totožným reklamním sdělením), aniž by zkoumal, zda tomu tak bylo.

[8] Závěrem stěžovatelka namítá, že ji finanční ředitelství zkrátilo na právech tím, že neprovedlo výslech jednatelky společnosti PROPAG INVEST s. r. o., která stěžovatelce dodávala finančními orgány zpochybňovaná plnění. Podle stěžovatelky není rozhodující, k čemu se měla tato svědkyně vyjadřovat. Rozhodující je připuštění výpovědi svědka. Finanční ředitelství použilo pouze základní prostředky, jak součinnost svědkyně zajistit. Bez provedení výslechu není možné konstatovat, že by výpověď nemohla mít na řízení vliv.

[9] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[10] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 tohoto zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu.

[11] Žalovaný předně uvedl, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, a rozhodnutí správce daně se odvíjí od těchto prokázaných skutečností. Neunesení důkazního břemene žalobcem tak nejde k tíži orgánů finanční správy. Úkony provedené v odvolacím řízení (výzva týkající se svědeckých výpovědí a výslech) je možné považovat za kvalifikované, neboť směřovaly k dodatečnému vyměření daně. Výslech svědka A. V. nebyl proveden v rámci daňové kontroly, ale teprve na základě žádosti stěžovatelky v odvolacím řízení. Protože tyto úkony byly učiněny v roce 2008, k prekluzi daňové povinnosti by došlo 31. 12. 2011. Protože však byla daň pravomocně vyměřena dříve, k prekluzi nedošlo.

[12] Dále žalovaný uvedl, že stěžovatelka se v průběhu daňového řízení k otázce existence dvou reklamních sdělení vůbec nevyjadřovala. Zda předložená CD obsahovala jedno nebo dvě reklamní sdělení, je pro věc nerozhodné, neboť neprokázala přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele.

[13] Závěrem se žalovaný vyjádřil k neprovedení výsledku svědkyně navržené stěžovatelkou. Ten nebyl proveden v rámci daňové kontroly, neboť stěžovatelka jej navrhla až v odvolacím řízení. Stěžovatelka výpověď této svědkyně navrhla, aniž by uvedla, jaké skutečnosti by výsledek měl prokázat. Správce daně má samozřejmě možnost nechat svědka po splnění zákonem předvídaných podmínek předvést. Nemá však povinnost jej předvést, a proto k předvedení jako omezení osobní svobody jednotlivce může přistoupit pouze tehdy, pokud je to pro řízení nezbytné. Stěžovatelka neuvedla, k jakým skutečnostem by se svědkyně měla vyjadřovat. Stěžovatelka přímo se svědkyní nikdy nejednala a výpověď svědkyně navrhla až poté, co jiný svědek sdělil, že svědkyně je podepsána na kopiích smluv za PROPAG INVEST s. r. o. Okolnosti, které měly vyplynout ze svědecké výpovědi, stěžovatelka neupřesnila po celou dobu odvolacího řízení, a to ani na základě hodnocení důkazů, které jí bylo doručeno před vydáním rozhodnutí finančního ředitelství.

[14] Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] V posuzované věci jde v zásadě o to, zda daňová povinnost stěžovatelky zanikla plynutím času, nebo zda došlo k přetržení běhu prekluzivní lhůty kvalifikovaným úkonem v průběhu odvolacího řízení a daň byla pravomocně vyměřena. Pokud nebyla daňová povinnost prekludována, další významnou otázkou je, zda stěžovatelka prokázala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tím, že prokázala přijetí zdanitelných plnění (reklamních sdělení) tak, jak je uvedeno na předložených fakturách. Konečně je třeba se zabývat i tím, zda neprovedením výsledku navržené svědkyně v odvolacím řízení došlo k porušení procesních ustanovení takovým způsobem, že to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí finančního ředitelství.

[18] Předmětem sporu v projednávané věci je dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2004. Základní tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření této daně započala běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost [§ 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)]. Pro zdaňovací období květen 2004 tedy od 31. 5. 2004, u každého dalšího zdaňovacího období od konce odpovídajícího měsíce. Prekluzivní lhůta tedy mohla uplynout nejdříve 31. 5. 2007.

[19] Podle § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků platilo, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení či v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení

pokračování

podat. Byl-li však před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

[20] Nejvyšší správní soud v minulosti vícekrát podal obecnou definici pojmu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“. Lze zmínit například rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, dle kterého „[p]řerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 (...) podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastržený stavem formálně právním a liší se od něho.“ V rozsudku ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, pak zdejší soud konstatoval, že: „[ú]kon přerušující lhůtu musí (...) nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem 47 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“

[21] Soudy ve správním soudnictví se k problematice úkonů, splňujících podmínky ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v minulosti již mnohokrát vyjádřily. Dle judikatury takovým úkonem obvykle může být místní šetření dle ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků, zahájení daňové kontroly ve smyslu § 16 téhož zákona, výzva k předložení daňového přiznání podle § 40 téhož zákona, či výzva k odstranění pochybností podle § 43 téhož zákona.

[22] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že finanční úřad dne 11. 10. 2005 zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až říjen a prosinec roku 2004. Dne 15. 3. 2006 zahájil kontrolu i za období listopad 2004. Tím přetrhl základní prekluzivní lhůtu a ta tak začala běžet znovu dne 1. 1. 2006 pro zdaňovací období květen až říjen a prosinec roku 2004 a dne 1. 1. 2007 pro zdaňovací období listopad 2004.

[23] Mezi stěžovatelkou a žalovaným je sporné, zda byla nově běžící prekluzivní lhůta opět přetržena úkony, které správce daně učinil v průběhu odvolacího řízení. V něm finanční ředitelství výzvou ze dne 15. 5. 2008, č. j. 7842/08-1300-105163, mimo jiné vyzvalo stěžovatelku, aby sdělila, jaké nové skutečnosti má prokázat výslech A. V. Ten byl totiž vyslechnut jak v souvislosti s daňovou kontrolou stěžovatelky, tak i v souvislosti s kontrolou probíhající u společnosti PROPAG INVEST s. r. o. (stěžovatelka byla s protokolem z tohoto výsledku seznámena). Dalším úkonem měl být právě výslech svědka A. V. dne 9. 10. 2008, kde se svědek vyjadřoval k obchodním vztahům mezi stěžovatelkou a společností PROPAG INVEST s. r. o., případně mezi touto společností a společností BUSINESS LIGHTS.

[24] Problematikou úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení učiněných správcem daně v odvolacím řízení se pak zdejší soud zabýval například v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134,

publikovaném pod č. 2026/2010 Sb. NSS, kde konstatoval, že: „[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést k jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty“. Další posun v podrobnějším vymezení úkonů dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v odvolacím řízení pak přinesl rozsudek ze dne 7. 6. 2012, č. j. 9 Afs 8/2012 - 39, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[v]ýzva odvolacího orgánu k dodatečnému vysvětlení určitých sporných skutečností či předložení dalších důkazů je zcela legitimním procesním prostředkem, současně však automaticky nemá za následek přerušování prekluzivní lhůty a nastolení lhůty nové. Takto zjednodušený výklad úkonu směřujícího k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, by v podstatě znamenal, že jakákoliv výzva správce daně, učiněná v odvolacím řízení za účelem doplnění tohoto řízení či odstranění případných vad, by bez dalšího způsobila obnovení tříleté prekluzivní lhůty. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně však bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Proto není možné každý úkon správce daně považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každé odvolacím orgánem učiněné výzvy, a to jak z hlediska jejího účelu, tak z hlediska charakteru výzvou požadovaných skutečností.“ Konečně v rozsudku ze dne 20. 6. 2013, č. j. 7 Afs 50/2013 - 26, Nejvyšší správní soud svůj přístup k dané problematice formoval tak, že: „byly-li pochybnosti správcem daně vysloveny jednou (zde v průběhu kontroly), je vyloučeno, aby tytéž pochybnosti (...) byly ‚novou informací‘ nasvědčující tomu, že daňová povinnost (...) v rozhodném zdaňovacím období zřejmě může být vyšší. Uvedené platí tím spíše, byla-li již dříve z téhož titulu daň (...) vyměřena (platebními výměry). Opačný výklad by umožňoval, aby správce daně např. z procesní opatrnosti neprovedl ve vyměřovacím řízení některý z v úvahu připadajících důkazů, jež by mohl mít vliv na zjišťované skutečnosti, a jeho prostřednictvím by byl v budoucnu sto dosáhnout opětovného běhu nové prekluzivní lhůty. Takový výklad nelze připustit.“

[25] Z výše uvedené judikatury vyplývá, mimo jiné, požadavek na přísně individuální posouzení povahy úkonů, které by potenciálně mohly založit přetržení lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to i v rámci odvolacího řízení. Tento přístup má své opodstatnění s ohledem na povahu odvolacího daňového řízení, neboť jakkoli odvolací orgán musí v první řadě přezkoumat platební výměr v rozsahu, v jakém byl napaden odvoláním, je vedle toho povinen zabývat se jím i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3, věta druhé, zákona o správě daní a poplatků; tím se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. povinnost postupovat tak, aby daňová povinnost byla stanovena správně.

pokračování

Projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán *není (...) vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele* (§ 50 odst. 3, věta třetí, zákona o správě daní a poplatků). Má-li správce daně rozhodující o odvolání takto široké pole rozhodovací pravomoci, není jistě doplňování dokazování v odvolacím řízení ničím neobvyklým a mimořádným, a tím spíše není důvod pojmát všechny výzvy k předložení (doplnění) důkazních prostředků *en bloc* jako úkony mající za následek stavení prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[26] Při konkrétním posuzování úkonu učiněného daňovým orgánem (zde v odvolacím řízení) je tedy nutno vždy *ad hoc* posoudit, zda jde o procesní aktivitu daňového orgánu, odvíjející se od reálných pochybností o správnosti vyměřené daňové povinnosti daňového subjektu, a odpovídá-li povaha tohoto úkonu povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Kromě toho však musí rozsah zjišťovaných skutečností překračovat dosud zjištěný skutkový stav věci, tedy rozsah skutkových zjištění, které považoval orgán prvního stupně za skutkový základ posuzovaného případu, odpovídající požadavku na správné stanovení daňové povinnosti (§ 2 zákona o správě daní a poplatků). Jinými slovy je třeba se zabývat, kromě naplnění výše uvedených kritérií, podávajících se z ustálené judikatury, také tím, zda byl správce daně druhého stupně prostřednictvím nově získaných důkazních prostředků seznámen s novými informacemi, které, vyšly-li by najevo již v řízení v prvním stupni, by měly za následek odlišné vymezení skutkového stavu věci (vymezeného například daňovou kontrolou nebo podaným daňovým přiznáním). Pokud by nově provedené důkazy toliko ověřily již dříve prověřovanou skutečnost, či jen potvrdily platnost závěrů vyslovených v řízení v prvním stupni nebo dokonce měly za následek pouhé vytríbení argumentace správce daně rozhodujícího v prvním stupni, nemohlo by se o úkon podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jednat.

[27] V projednávané věci si stěžovatelka sama vyžádala výslech svědka A. V. v odvolacím řízení. Finanční ředitelství ji upozornilo, že tento svědek byl již v řízení před finančním úřadem vyslechnut. Stejně tak byl vyslechnut i ve vztahu k daňové kontrole u společnosti PROPAG INVEST s. r. o. a protokol z výsledku byl stěžovatelce finančním úřadem během daňové kontroly předložen k vyjádření. Finanční ředitelství se proto stěžovatelky dotázalo, zda na opětovném výsledku svědka trvá, což stěžovatelka potvrdila. Při hodnocení toho, zda byl výslech tohoto svědka kvalifikovaným úkonem, vyšel Nejvyšší správní soud právě z uvedených skutečností. Stěžovatelka výslech svědka v odvolacím řízení sama navrhla a očekávala od něj, že může přinést skutečnosti významné pro stanovení její daňové povinnosti, které nebyly zjištěny v řízení před finančním úřadem. Neuvedla, že opakovaný výslech měl sloužit pouze k tomu, aby odvolací orgán odstranil pochybení finančního úřadu například v tom, že by finanční úřad původní výslech nesprávně vedl, protokoloval či hodnotil. Za takového stavu dospěl Nejvyšší správní soud k tomu, že výslech svědka byl kvalifikovaným úkonem, který podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků směřoval k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a měl za následek přetržení prekluzivní lhůty. Tento výslech měl do odvolacího řízení vnést nový náhled na vymezení skutkového stavu věci, což předpokládala sama stěžovatelka, která na něm trvala. Nešlo tedy o výslech směřující k prokázání skutečností, které byly správci daně již známy a které tak mohly být hodnoceny již v průběhu daňové kontroly. Tím se také nyní projednávaná věc liší od věci posouzení v již citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 8/2012 – 39, kde odvolací orgán žádal předložení již jednou předložených

důkazů, které správce daně měl k dispozici, ale opomněl vyhodnotit. Městský soud tedy tuto otázku posoudil správně.

[28] Druhou námitkou stěžovatelka zpochybňuje tvrzení městského soudu a finančního ředitelství o tom, že předložila dvě CD se stejným reklamním sdělením. Podle jejího mínění předložila dvě CD se dvěmi rozdílnými reklamními sděleními. Městský soud se nesprávně ztotožnil s tvrzením finančního ředitelství, aniž by zkoumal, že stěžovatelka dne 11. 10. 2005 předložila dvě reklamní sdělení. Nejvyšší správní soud ověřil z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 10. 2005, č. j. 157948/06/004934/5791, že stěžovatelka toho dne nepředložila správci daně žádné CD. Tento protokol je zástupcem stěžovatelky podepsán, proti obsahu protokolu nikdo námitku nevzněl. Jedno CD bylo správci daně předloženo teprve 20. 11. 2006, které je ve spisu přiloženo k protokolu z téhož dne, č. j. 340902/06/004934/5791. V tomto protokolu se navíc uvádí, že *„správci daně bude předloženo CD s videonahrávkou.“* Ani proti obsahu tohoto protokolu neměl žádný ze zúčastněných námitky, protokol je řádně podepsán. Další CD stěžovatelka předložila správci daně dne 27. 12. 2006 (ve spisu označeno jako příloha 27). Zástupce stěžovatelky jej správci daně zaslal s tím, že jde o *„CD s videosekvencí, která byla natočena na Václavském náměstí v době vysílání reklamy.“* Kromě uvedených dvou CD se ve spisu žádné jiné nenachází. Již v tom se tedy tvrzení stěžovatelky rozchází s obsahem spisového materiálu. Stěžovatelka nepředložila dvě CD zároveň, ale postupně a později, než sama tvrdí. Přesto Nejvyšší správní ověřil obsah dvou CD a zjistil, že na druhém CD je amatérská videonahrávka z Václavského náměstí, na níž autor zachytil vysílání reklamního sdělení stěžovatelky. Toto vysílané reklamní sdělení odpovídá reklamnímu sdělení, které se nachází na prvním z předložených CD. Ze spisového materiálu tedy nplyne, že by stěžovatelka správci daně předložila dvě CD s rozdílnými reklamními sděleními. Proti obsahu protokolů zástupce stěžovatelky nevzněl námitky, všechny podepsal. Není tedy důvod pochybovat, že odpovídají skutečnosti, neboť stěžovatelka svá odlišná tvrzení neprokázala žádným důkazem (pouze odkázala na důkazy předložené v daňovém řízení). Nejvyšší správní soud proto shledal i druhou námitku stěžovatelky nedůvodnou.

[29] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda odvolací řízení mělo takové vady, pro něž měl městský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušit. Tyto vady stěžovatelka spatřuje v tom, že nebyl proveden výslech svědkyně Aleny Valsové (dříve Filípkové), tehdejší jednatelky společnosti PROPAG INVEST s. r. o., který stěžovatelka navrhla na jednání dne 9. 10. 2008. Finanční ředitelství poté svědkyni Valsovou předvolalo k podání svědecké výpovědi, ta se však opakovaně nedostavila. Přípisem ze dne 2. 2. 2009, č. j. 1812/09-1300-105163, finanční ředitelství žalobkyni sdělilo své dosavadní hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení. V tomto sdělení finanční ředitelství mimo jiné stěžovatelku informovalo o tom, že se mu výslech svědkyně Valsové nepodařilo zajistit. Ze žádosti o její výslech však nevyplynulo, že by se měla vyjadřovat ke skutečnostem, které finanční úřad považoval za rozhodující pro posouzení nároku na odpočet daně – výrobě a předání dvou reklamních sdělení. Na toto sdělení stěžovatelka neodpověděla.

[30] Podle § 29 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platilo, že *správce daně předvolá osobu, jejíž osobní účast v daňovém řízení je nutná, a v předvolání současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení. Předvolání se doručuje do vlastních rukou.* Podle § 29 odst. 2, věty první, téhož zákona platilo, že *v případě, kdy se předvolaný*

pokračování

bez omluvy nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně požádat o jeho předvedení příslušné orgány Policie, obecní policie. Zákonným předpokladem pro předvolání osoby tak byla nutnost její osobní účasti v daňovém řízení. Správce měl možnost nechat takovou osobu i předvést, této možnosti však ani po splnění zákonných podmínek nemusel využít („může správce daně požádat“). Tato možnost je výrazem toho, že předvedení je nejdůraznějším prostředkem omezení osobní svobody, který měl správce daně k dispozici, aby vynutil přítomnost předvolané osoby u procesního úkonu správce daně. Jako takový jej správce daně může použít jen tehdy, pokud účast předvolané osoby nelze zajistit jinak.

[31] Stěžovatelka namítla, že právě k zajištění výsledku svědkyně Aleny Valsové mělo finanční ředitelství předvedení využít, a to bez ohledu na to, zda se tato svědkyně měla vyjadřovat k výrobě a předání dvou reklamních sdělení. S tímto hodnocením nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Povinností správce daně je v první řadě správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt v daňovém řízení povinen prokázat. Dále je správce daně podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinen řádně hodnotit provedené důkazy *podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo*. Judikatura vychází z názoru, že „jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti (...), mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy“ (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Podle § 31 odst. 2, věty první a druhé, zákona o správě daní a poplatků *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.*

[32] Daňovému subjektu tedy musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[33] V projednávané věci sám zástupce stěžovatelky v podání ze dne 18. 12. 2006 uvedl, že stěžovatelka přímo se svědkyní Valsovou nikdy nejednala. Stěžovatelka byla v odvolacím řízení poučena, že finanční ředitelství považuje za rozhodující, zda byla stěžovatelce dodána dvě reklamní sdělení a ke které z předložených smluv které sdělení

patří. Přes to stěžovatelka neuvedla, k prokázání kterých skutečností měl výslech svědkyně sloužit, a neuvedla to ani poté, co ji finanční úřad informoval o tom, že výslech svědkyně považuje za nadbytečný. Není pravda, že není rozhodné, k čemu konkrétně se svědkyně měla vyjadřovat, jak uvádí stěžovatelka ve své kasační stížnosti. Pokud finanční ředitelství dospělo k závěru, že by výslech svědkyně byl pro posouzení věci nerozhodný a nadbytečný, tento svůj závěr stěžovatelce vysvětlilo a dalo jí prostor na něj reagovat, nebylo třeba výslech provést. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s městským soudem.

[34] Není tak důvodná námitka stěžovatelky, podle níž mělo finanční ředitelství postupovat podle § 29 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a nechat svědkyni předvést. Výslech svědkyně nebyl pro daňové řízení nutný a finanční ředitelství proto usoudilo, že svědkyni není třeba dále předvolávat. Nebyl tak dán důvod pro její předvedení orgány policie.

[35] Lze tedy shrnout, že ve věci stěžovatelky k prekluzi nedošlo, neboť finanční ředitelství učinilo v rámci odvolacího řízení kvalifikovaný úkon, který přetrhl běh prekluzivní lhůty. Tvzení stěžovatelky o tom, že správci daně předložila dvě CD s různými reklamními sděleními, neodpovídá spisovému materiálu. V řízení před finančním ředitelstvím nedošlo k vadám, neboť finanční ředitelství shledalo navrhovaný výslech nadbytečným a stěžovatelce to řádně vysvětlilo. Stěžovatelka ani přes to neuvedla, za jakým účelem měl být výslech proveden. Finanční ředitelství tedy nemuselo navržený výslech provést.

V. Závěr

[36] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[37] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. ledna 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu