



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **ATON SECURITY s.r.o.**, se sídlem Na Stráži 1576/35, Praha 9, zast. Mgr. Petrem Kuběnou, advokátem se sídlem náměstí Míru 1077/3, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2017, č. j. 11885/17/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 12. 2018, č. j. 30 Af 24/2017 - 59,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 2. 2014, č. j. 211260/14/2407-24800-404772, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 722 760 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 144 552 Kč. Žalobkyně dle správce daně neprokázala vynaložení nákladů na rekonstrukci kanceláří včetně úklidových prací dle faktur od společnosti BBF Pro Car s.r.o. v celkové výši 1 746 600 Kč, nákladů na reklamní služby od dodavatele R. M. ve výši 1 200 000 Kč, a daňovou účinnost nákladů za nákup nafty v celkové výši 856 670,92 Kč.

[2] Žalovaný odvolání žalobkyně nejprve zamítl rozhodnutím ze dne 14. 11. 2014, č. j. 30494/14/5200-11431-706871, které bylo poté zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 31. 3. 2016, č. j. 30 Af 50/2014 - 89. Krajský soud žalovanému, resp. správci daně vytkl, že neprovedl výslech svědků M. Mičjarové, jednatelky společnosti BBF Pro Car s.r.o., a P. K., který měl na starosti obstarávání obchodních záležitostí této společnosti. Správce daně se namísto toho spokojil s konstatováním, že M. Mičjarová neví o chodu společnosti nic a P. K. sice něco ví, ale nemá plnou moc k zastupování. Oba svědci sice byli předvoláni (M. Mičjarová dokonce dvakrát), ale k výslechu se nedostavili. V takovém případě byl dle krajského soudu prostor pro to, aby správce daně v souladu s § 100 odst. 2 zákona č.

280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), rozhodl o předvedení svědků a požádal o jejich předvedení příslušný bezpečnostní sbor.

[3] Žalovaný v dalším řízení opakovaně předvolal M. Mičjarovou k podání svědecké výpovědi, poté vydal rozhodnutí o předvedení svědkyně a požádal o její předvedení příslušný policejní orgán. Ten žalovanému sdělil, že předvedení není možné realizovat, neboť svědkyně se na adrese trvalého bydliště již několik let nezdržuje a adresa jejího současného pobytu není známa. P. K. se k podání svědecké výpovědi dostavil dne 14. 10. 2016, avšak ani tento výslech plnění ze strany společnosti BBF Pro Car s.r.o. pro žalobkyni neprokázal. Odvolání žalobkyně proto žalovaný opětovně zamítl rozhodnutím ze dne 21. 3. 2017, č. j. 11885/17/5200-11431-706871 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[4] Žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl krajský soud rozsudkem ze dne 10. 12. 2018, č. j. 30 Af 24/2017 - 59 (dále jen „napadený rozsudek“). Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že provedení svědecké výpovědi M. Mičjarové nemohlo být přes využití všech možností dle § 100 daňového řádu provedeno pro její nekontaktnost. Žalovaný sice disponuje určitými možnostmi k zajištění výslechu svědků, zároveň však není policejním sborem ani detektivní agenturou a nelze na něj v tomto ohledu klást nepřiměřené požadavky. Zároveň nevznikl racionální předpoklad pro to, aby žalovaný požádal policejní orgán o informace z ETŘ (evidence trestního řízení), neboť nebylo známo, že by s paní Mičjarovou bylo vedeno trestní řízení. Krajský soud se dále neztotožnil s námitkou, že doložený notářský zápis prokazoval postup správce daně v rozporu se zásadami dobré správy při výslechu P. K. Pokud P. K. po výslechu sdělil žalobkyni informaci o nově objevených fotografiích a záznamech o předmětném plnění, mohl jistě žalobkyni tyto dokumenty, příp. informace o pobytu M. Mičjarové předat tak, aby mohly být poskytnuty správci daně. Z ničeho navíc nevyplývá, že by opakovaná svědecká výpověď P. K. mohla přinést k objasnění skutkového stavu cokoliv nového a zásadního.

II. Obsah kasační stížnosti a řízení o ní

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že správce daně odmítl provést navržený důkaz dovyslechnutím svědka P. K., a vyžádat si od něj dokumentaci, na které byly zaznamenány práce pro stěžovatelku (pro žalovaného neosvědčené). O zákonnosti prvního výslechu P. K. vznikly značné pochybnosti, neboť P. K. stěžovatelku poté kontaktoval a sdělil jí, že na něj byl při výslechu činěn nátlak a dále uvedl, že je ochoten správci daně předložit fotografie zachycující rekonstrukci prostor pro stěžovatelku. Stěžovatelka je přesvědčena, že v takovém případě měl správce daně tyto pochybnosti odstranit, provést výslech svědka za přítomnosti jiných pracovníků správce daně a dokumentaci od něj vyžádat.

[6] Ve vztahu k výslechu svědkyně Mičjarové stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že bylo postačující svědkyni pouze vyhledat přes centrální evidenci obyvatel, popř. ji nechat předvést oddělením policie v místě jejího trvalého pobytu. Správce daně mohl a měl s ohledem na možnosti veřejné správy, zachování zásady dobré správy a šetření práv osob zúčastněných na daňové kontrole požádat o vyhledání paní Mičjarové prostřednictvím policejního orgánu přes ETŘ (evidenci trestního řízení), která je aktualizována a nezřídkou obsahuje i informace o hledanou osobou používaných telefonních číslech.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje na obecnost uplatněných kasačních námitek, jež pokládá za nedůvodné. Popírá, že by ohledně zákonnosti výslechu P. K. vyvstaly jakékoliv důvodné pochybnosti. Opakovat jeho výslech by navíc bylo v dané věci nadbytečné. Ohledně fotografií a záznamů, které P. K. údajně nově objevil, se žalovaný ztotožňuje s posouzením krajského soudu. M. Mičjarovou se žalovaný opakovaně snažil předvolat, provedl

pokračování

místní šetření za účelem zjištění jejího pobytu a požádal policejní orgán o její předvedení. V mezích zákonných pravidel a zásad správy daní tedy podnikl veškeré kroky, které po něm lze spravedlivě požadovat. Žalovaný nežádal o vyhledání M. Mičjarové v evidenci trestních řízení, neboť neměl žádnou indicii, že by s touto osobou bylo vedeno trestní řízení, a ani stěžovatelka v tomto směru nic konkrétního netvrdila.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[9] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] V prvním zrušujícím rozsudku krajský soud zavázal žalovaného, aby v dalším řízení opakovaně předvolal (resp. v případě neúspěchu nechal předvést) svědky M. Mičjarovou a P. K., jejichž výslech navrhovala stěžovatelka za účelem prokázání nákladů vynaložených na plnění od společnosti BBF Pro Car s.r.o. V kasační stížnosti, stejně jako předtím v žalobě, stěžovatelka namítá výhradně procesní pochybení žalovaného v souvislosti s výslechem těchto svědků.

[11] Ve vztahu ke svědkyni M. Mičjarové stěžovatelka žalovanému vytýká, že se spokojil pouze s opakovaným předvoláním a pokusem o předvedení na adrese trvalého bydliště a žádné další kroky nepodnikl, třebaže mohl např. nechat svědkyni prověřit v evidenci trestních řízení.

[12] Podle § 100 odst. 1 daňového řádu *správce daně předvolá osobu zúčastněnou na správě daní, jejíž osobní účast v řízení nebo jiném postupu při správě daní je nutná, a v předvolání uvede kdy, kam, v jaké věci a z jakého důvodu se má dostavit a současně upozorní na právní důsledky nedostavení se, včetně možnosti jejího předvedení.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *v případě, že se předvolaná osoba bez dostatečného důvodu nedostaví ani po opakovaném předvolání, může správce daně vydat rozhodnutí o předvedení a požádat o její předvedení příslušný bezpečnostní sbor, který má pravomoc k předvedení podle jiného právního předpisu.*

[13] Uvedené ustanovení upravuje předvolání a předvedení osob v daňovém řízení, obecně však platí, že i nad rámec využití těchto institutů by měl správce daně vyvinout při zajištění účasti svědka na výpovědi jistou míru aktivity. V souladu se zásadou materiální pravdy totiž správce daně v průběhu dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud se svědek nenachází na adrese trvalého bydliště, avšak v průběhu řízení byla zjištěna jeho další možná adresa, je povinností správce daně prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka kontaktovat. Správce daně by měl taktéž prověřit informace, které mu o možném pobytu svědka sdělí sám daňový subjekt, např. telefon, e-mail nebo způsob, jak svědka daňový subjekt v minulosti kontaktoval (srov. rozsudky ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, nebo ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34).

[14] Z průběhu daňového řízení vyplývá, že M. Mičjarová se na adrese svého trvalého pobytu nezdržuje. Žádné další informace o pobytu svědkyně či o způsobu, kterým by ji mohl správce daně kontaktovat, nebyly v daňovém řízení zjištěny, a takové informace nepředložila ani stěžovatelka. Nebyly zjištěny ani žádné okolnosti nasvědčující tomu, že by uvedená svědkyně byla vedena v evidenci trestního řízení. Teoreticky si sice lze představit, že by správce daně pro

zjištění skutečného pobytu osoby prověřoval postupně v podstatě náhodně různé veřejnoprávní evidence (včetně evidence trestního řízení), a to i pokud by nic nenasvědčovalo tomu, že daná osoba je v těchto evidencích vedena. Nejvyšší správní soud má nicméně ve shodě s krajským soudem za to, že takový požadavek je ve vztahu k cíli správy daní nepřiměřený, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Námitka je tudíž nedůvodná.

[15] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný pochybil, když neprovedl opakovaný výslech svědka P. K. Obecně lze poznamenat, že k opakovanému výslechu svědka přistoupí správce daně zejména tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45).

[16] Pochybnosti o zákonnosti výslechu svědka P. K., který se konal dne 14. 10. 2016, vznáší stěžovatelka z toho důvodu, že svědek před notářem prohlásil, že v průběhu výslechu byly úřední osoby nepřijemné a dávaly mu najevo svou moc a protokol o výslechu je neúplný.

[17] Předně je třeba uvést, že proti obsahu protokolu o výslechu před správcem daně P. K. bezprostředně nevznesl žádné výhrady, protokol byl schválen a P. K. jej takto podepsal. Pouhé následné tvrzení P. K., ač je učiněno ve formě prohlášení před notářem, nemůže bez dalšího zpochybnit průběh svědecké výpovědi, o níž byl pořízen protokol, vůči němuž nebyly vzneseny žádné námitky. Pokud měl svědek P. K. výhrady proti způsobu jednání úředních osob v průběhu výslechu a obsahu protokolu o výslechu, mohl a měl je uplatnit již do protokolu, případně mohl podpis protokolu odeprít a na nesprávný postup upozornit.

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že P. K. měl v průběhu téměř tříhodinového výslechu dostatečný prostor pro sdělení všeho podstatného, jeho výpověď však k objasnění skutkového stavu nijak zásadně nepřispěla. Odpovědi P. K. v průběhu svědecké výpovědi je možné hodnotit jako povrchní a obecné, přičemž společnost BBF Pro Car s.r.o. dle svých slov nezastupoval, o jejích obchodních vztazích, včetně spolupráce se stěžovatelkou, nemá ponětí a o provedení sporných stavebních prací, třebaže je potvrdil, žádné podrobnosti správci daně nesdělil. Provedení opakovaného výslechu tohoto svědka lze tedy ve shodě se žalovaným hodnotit jako nadbytečné.

[19] Obdobně lze se závěry krajského soudu souhlasit i ohledně záznamů a fotodokumentace, kterou má mít údajně k dispozici svědek P. K. Z vyjádření stěžovatelky vyplývá, že dne 24. 2. 2017 se spojila s P. K. a ten jí obratem poskytl prohlášení učiněné téhož dne před notářem. Jestliže si tedy stěžovatelka mohla od P. K. vyžádat notářský zápis (který poté doručila správci daně), mohla takto postupovat a správci daně doložit i předmětné záznamy a dokumentaci. Koneckonců byla to stěžovatelka, jejíž účetní záznamy o daném obchodním případě byly v průběhu daňové kontroly zpochybněny a tíží ji důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Napadený rozsudek proto není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud tudíž kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch,

pokračování

právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 13. června 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu