



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně I., spol. s r.o., zastoupené JUDr. Milanem Novákem, advokátem v advokátní kanceláři Hartmann, Jelínek, Vališ, Vych a partneři, se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2004, čj. 204/120/2004-Ro, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2005, čj. 31 Ca 192/2004 - 44,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.**
- III. **Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2004, čj. 204/120/2004-Ro, žalovaný po předchozím rozsudku krajského soudu, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, rozhodl o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 15. 2. 2000, čj. 33061/00/228912/5098, č. 1000000011, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1998 ve výši 175 000 Kč.

Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného. Namítala zejména, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelným, neboť ten konstatoval, že odvolací námitky nebyly

rozšířeny bez bližšího rozvedení úvah. Správce daně měl předvolat svědka A. A., jehož místo pobytu na Slovensku bylo známé ze spisu. Vytkla dále, že k výzvě ze dne 15. 3. 2004 již důkazní prostředky doložila, tudíž ve smyslu § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byla důkazní povinnost přenesena na správce daně. Jako důkaz o realizaci marketingové studie zaměřené na země Středního východu předložila potvrzení pošty o odeslání zásilek společností uvedeným ve studii, podala taktéž podrobné vysvětlení, jež doložila odpovědí N. M. a dále vyjádření k používání a využití motorů P.. Marketingová studie nemusí nutně vést k uskutečnění prodeje, neboť údaje z ní mohou následně být vyhodnoceny jako obchodně nevýhodné. Žalobkyně následně zjistila, že realizace této podnikatelské aktivity v dané oblasti nemá smysl, proto rozhodla o prodeji studie. Dle žalobkyně byl místě příslušným správcem daně Finanční úřad v Pardubicích, nikoliv v Hradci Králové. Správce daně nedodržel postup dle § 16 odst. 8 daňového řádu a porušil její právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům uvedeným ve zprávě. Postupem finančních orgánů se řízení redukovalo na jednostupňové, neboť o nových skutečnostech se dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání.

Krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl a rozsudek odůvodnil následujícím způsobem. Žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nákladů ve výši 500 000 Kč za vypracování marketingové studie jako nákladů daňových ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Za daňový výdaj je možné považovat pouze takový, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Nepřinesl-li tento výdaj žádný zdanitelný příjem, nelze jej považovat za daňový. Důkazní břemeno leží dle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňovém subjektu. Žalobkyně byla po vydání zrušujícího rozsudku kvalifikovaně vyzvána a je nepochybné, že na tuto výzvu reagovala, avšak její úkony do řízení nevnesly nic, co by nasvědčovalo oprávněnosti uplatněného výdaje. Správce daně požadavky ve výzvě přesně specifikoval a dokonce nastínil, které důkazy by hodnotil jako přímé a které důkazy by postačily jako nepřímý důkaz. Soud z tohoto pohledu hodnotil i jednotlivé procesní námitky. Již v předcházejícím zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že žaloba je pouze z části důvodná a žalovanému bylo vytknuto mj. i neseznámení žalobkyně se stavem odvolacího řízení, nekvalitní doručení předvolání svědka formou veřejné vyhlášky a nedostatečné odůvodnění neprovedení výslechu svědka J. L.. Ve vazbě na následně provedené doplnění odvolacího řízení, z něhož jednoznačně vyplývá neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně, již dané procesní námitky postrádají významu. Žalobkyni byl dán dostatečný prostor ke splnění její povinnosti. Pouhé zpochybňování procesního postupu správce daně žalobkyní nemůže nic vyvrátit na závěru, že důkazní povinnost splněna nebyla.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a domáhala se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatelka soudu vytkla nesprávné posouzení postupu žalovaného, neboť jeho připomínky k předloženým důkazním prostředkům mohly být vysvětleny, byly-li

by jí sděleny. Odkazuje na své vyjádření pod bodem I.b) žaloby, poslední odstavec, kde mj. vysvětlila i rozdíl ve fakturované částce 850 GBP, v přepočtu 46 942 Kč, přijaté na účet, jenž je dán kursovým rozdílem z důvodu časového posunu v platbě. Obdobně mohly být vysvětleny i pochybnosti týkající se faxového sdělení ze dne 6. 10. 1999, neboť u žalovaného současně probíhalo i řízení ve věci daně z přidané hodnoty a stěžovatel podával správci daně vyjádření, o čemž svědčí podání ze dne 21. 6. 2004 a ze dne 24. 6. 2004. Žalovaný odvolací řízení uzavřel před uplynutím běhu lhůty ve výzvě správce daně ze dne 14. 4. 2004, čj. 108551/04/228932/2221, k podání vyjádření ve věci daně z přidané hodnoty, což stěžovatelka nepředpokládala, neboť k výzvě správce daně dokládala další důkazní prostředky (viz podání ze dne 24. 6. 2004). Dále podal dne 26. 5. 2004 návrh, k němuž očekávala vyjádření správce daně, a zavázala se do jednoho týdne od sdělení správce daně doplnit řízení o nové důkazní prostředky. Správce však na toto podání nereagoval.

Stěžovatelka dále namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal se žalobními body. Žalovaný uvedl, že řízení bylo jednostranně uzavřeno daňovým poradcem sdělením k výzvě ze dne 25. 6. 2001 a tučným písmem pak uvedl, že odvolací námitky nebyly ke dnešnímu dni rozšířeny. Stěžovatelka v žalobě namítala, že není zřejmé, co tím žalovaný míní, neboť v této větě chybí správní úvaha o tom, zda za rozhodný byl považován stav odvolacího řízení k 25. 6. 2001, či nikoliv. Rozhodnutí žalovaného je tedy nepřezkoumatelné. V případě odvolacích námitek bylo již v první žalobě uvedeno, že v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 1. 2000 byla vznesena řada námitek a připomínek ke kontrolnímu zjištění a návrhu na vypuštění důkazních prostředků, jež byly získány v rozporu se zákonem, zejména § 16 odst. 4 písm. e) a f) daňového řádu. Námitky byly zahrnuty do odvolacího řízení, avšak vzneseny byly při projednání daňové kontroly. Postupem žalovaného odvolacího orgánu bylo daňové řízení redukováno na jednostupňové.

Stěžovatelka již v žalobě upozornila, že žalovaný opětovně měnil skutkové i právní závěry orgánu prvostupňového, jde-li o aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Soud se s tímto argumentem nevypořádal, tudíž jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

Dále stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právní otázky posouzení uznání nákladu ve výši 500 000 Kč, jež označila za výdaje na vypracování marketingové studie, za daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud dospěl k závěru, že v daném případě podmínky § 24 odst. 1 cit. zákona nebyly dány, přičemž vyslovil názor, že výdaj lze za daňový považovat, pouze byl-li vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Proto, nevynesl-li výdaj stěžovateli žádný zdanitelný příjem, nelze jej považovat za daňový. Z ustanovení § 24 odst. 1 daňového řádu nelze dovést, že vynaložené výdaje se musí vždy reálně projevit v příjmech stěžovatele. Podstatné je, že stěžovatelka v řízení prokazovala příčinnou souvislost se zdanitelnými příjmy, přičemž poukazuje na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 339/2000. Stěžovatelka navíc v daném případě uskutečnila příjem z prodeje marketingové studie, což bylo v daňovém řízení prokázáno.

Dále poukázala na to, že soud v dalším řízení dospěl k odlišnému hodnocení okolností navrhovaného výslechu svědka A. A. než v předchozím řízení, v němž vytkl „nekvalitní doručení předvolání svědka“ formou veřejné vyhlášky a nedostatečné odůvodnění neprovedení výslechu svědka J. L. Chybný procesní postup žalovaného nelze tolerovat, neboť jde o porušení § 2 odst. 1 daňového řádu. Ve spisu správce daně je založeno sdělení Policie ČR, že svědek A. A. má povolen pobyt ve Slovenské republice, měl tak zajistit jeho výslech tam. Žalovaný se ve svém rozhodnutí nevyjádřil k otázce předvolání svědka formou vyhlášky, které soud shledal formálním úkonem.

Brojí i proti výzvě správce daně ze dne 15. 3. 2004 s tím, že § 50 odst. 3 daňového řádu, nelze interpretovat tak, že odvolací orgán smí sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady řízení v neomezeném rozsahu. Takové doplňování nelze připustit tehdy, mělo-li by se týkat rozsáhlého okruhu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně nezabýval, nebo skutečností natolik podstatných, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti, jinak by rozhodnutí založené na tomto dokazování bylo rozhodnutím vydaným v jediném stupni. Stěžovatelka tudíž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud se stěžovatelka dovolává podání ve věci daně z přidané hodnoty od data, kdy jí byla doručena výzva ze dne 15. 3. 2004, pak je nutno uvést, že se v případě daně z přidané hodnoty jedná o samostatnou daňovou povinnost, o níž se rozhoduje samostatným rozhodnutím o odvolání stejně jako o uložené povinnosti bylo rozhodnuto samostatným platebním výměrem. Předmětná výzva správce daně výslovně směřovala k prokázání nákladů dotýkajících se daně z příjmů právnických osob, stěžovatelka tedy měla dostatečný prostor ke splnění této povinnosti, který však nevyužila. V této souvislosti žalovaný poukazuje na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 161/2002. Žalovaný se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Ze správního spisu bylo zjištěno, že stěžovatelka dne 26. 1. 1998 uzavřela s panem S. A. A. jednajícím za společnost S. Co „smlouvu o vypracování marketingového plánu a průzkumu trhu pro střední východ“, zhotovitel se touto smlouvou zavázal ke zpracování kompletní studie a marketingového plánu v zemích středního východu – Království Jordánska, Palestiny, Saudská Arábie. V účetnictví pak byla zanesena faktura za tuto službu ve výši 500 000 Kč, resp. 610 000 Kč včetně DPH. Dne 26. 2. 1999 byla u daňového subjektu zahájena daňová kontrola; zpráva o výsledku daňové kontroly byla projednána dne 21. 1. 2000, pod čj. 40382/99/228932/2797 a dne 15. 2. 2000 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, čj. 33061/00/228912/5098, ve výši 175 000 Kč.

Nejvyšší správní soud nejdříve uvážil o stěžovatelčině námitce nesprávného posouzení právní otázky povahy nákladu ve výši 500 000 Kč na vypracování marketingové studie, o němž správní orgán dospěl k závěru, že ho nelze považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka právní otázku specifikovala tak, že z ustanovení § 24 odst. 1 tohoto zákona nelze dovodit, že vynaložené výdaje se musí vždy reálně projevit v příjmech daňového subjektu, podstatné je, že stěžovatelka v řízení prokazovala příčinnou souvislost se zdanitelnými příjmy. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že dle jeho judikatury mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí existovat vzájemná věcná souvislost. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, neexistuje-li, nemůže se jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení nebo zajištění příjmů. Z § 24 odst. 1 cit. zákona nelze dovodit, že by se vynaložené náklady vždy musely reálně projevit v příjmech daňového subjektu, tj. že by mezi výdaji a příjmy nutně existoval vztah přímé úměry (viz např. rozsudek ze dne 31. 8. 2004, čj. 2 Afs 45/2003 - 118). Smysl tohoto ustanovení zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů (rozsudek ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73, publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 264/2004). V souvislosti s náklady vynaloženými v souvislosti s přeměnou obchodní společnosti pak dospěl k závěru, že při posuzování, zda lze určité výdaje považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 cit. zákona, je nutné vždy zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž souvisejí (rozsudek ze dne 20. 12. 2006, čj. 2 Afs 39/2006 - 75).¹

Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatelka byla správcem daně vyzvána k doložení skutečností, jak předmětná marketingová studie sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v časové a věcné souvislosti zdaňovacího období 1998, případně dalších zdaňovacích období, přičemž správce daně výzvou ze dne 15. 3. 2004, čj. 57785/04/228932/8055, přesně specifikoval, jakými důkazními prostředky by tak mohla učinit. V této výzvě byla upozorněna na pochybnosti, jež správce daně k danému výdaji zaujal. Stěžovatelka k této výzvě zaslala svá podání ze dne 9. 4. 2004, jímž namítala nezákonnost uvedené výzvy a požádala o prodloužení lhůty k reakci na výzvu, dále ze dne 26. 5. 2004, v němž jsou opětovně obsaženy námitky zákonnosti výzvy, a ze dne 7. 6. 2004, jímž namítala nezákonnost výzvy a její nesrozumitelnost, neseznámení se stavem odvolacího řízení a to, že „odvolatel podává návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, nemůže proto prokazovat požadované skutečnosti důkazy, ať přímými nebo nepřímými“. Stěžovatelka tedy k výzvě nedoložila žádné důkazy na podporu tvrzení povahy předmětného výdaje. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že u daňového subjektu lze náklad na pořízení marketingové studie považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze v případě, že marketingová studie poslouží k naplňování konkrétního podnikatelského záměru,

¹ Všechna citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz

tj. k rozvoji podnikatelských aktivit či vztahů v rámci zapsaného předmětu podnikání daňového subjektu. Daňový subjekt nutně musí vynaložit určité úsilí k naplnění podnikatelského záměru, a to v přímé souvislosti s provedenou marketingovou studií. V daném případě závěrem marketingové studie bylo konstatování zájmu o prodej čistících a úklidových zařízení, včetně myček automobilů. Stěžovatelka měla tudíž prokázat, že vyvinula úsilí k naplnění podnikatelského plánu, neboť pouze poté by bylo lze výdaj na zpracování marketingové studie považovat jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. výdaj za tímto účelem vynaložený, což však dostatečně nečinila. Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že za těchto okolností nelze předmětný výdaj považovat za takový, jež je vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť z odlišných důvodů, než k jakým dospěl krajský soud. Na tomto závěru nic nemění ani to, že stěžovatelka posléze marketingovou studii prodala, neboť tato studie nebyla nakoupena za účelem dalšího prodeje, nýbrž k rozvoji vlastních podnikatelských aktivit daňového subjektu, což ostatně vyplývá i ze smlouvy o vypracování marketingového plánu a průzkumu trhu pro střední východ uzavřené mezi stěžovatelkou jakožto objednatelkou dne 26. 1. 1998 i z toho, že výdaj byl uplatněn jakožto provozní výdaj zdaňovacího období 1998.

Stěžovatelka argumentuje rozhodnutím Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2001, sp. zn. II. ÚS 339/2000, avšak toto rozhodnutí zcela koresponduje se závěry jak správce daně, tak i krajského soudu. Ústavní soud v něm uvádí: *„Dokazování v daňovém řízení je postaveno na zásadě, dle které má daňový subjekt jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Tato zásada je vyjádřena v ust. § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků. Dle uvedeného ustanovení platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pouze v případě, že daňový subjekt některou ze svých zákonných povinností nesplní, a daňovou povinnost tak nelze stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Důkazní břemeno v daňovém řízení ovšem nelze přenášet na správce daně. Pokud správce daně vyjádří ve smyslu ust. § 43 cit. zákona pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Citované ustanovení stanoví tedy postup pro případ, kdy důkazy předložené k daňovému přiznání (o kterých se daňový subjekt může domnívat, že jsou dostatečné) jsou takové povahy, že vzbudí pochybnosti správce daně. Neprokáže-li daňový subjekt uvedené skutečnosti a nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, své důkazní břemeno neunes.“* V souladu se svrchu uvedenými závěry, Nejvyšší správní soud konstatuje, že není pochyb o tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila okruh procesních námitek, vztahujících se k postupu správce daně, zejména nesdělení připomínek k důkazním prostředkům, uzavření odvolacího řízení před uplynutím běhu lhůty ve výzvě správce daně ze dne 14. 4. 2004, čj. 108551/04/228932/2221, k podání vyjádření ve věci daně z přidané hodnoty, opětovné měnění skutkové i právní kvalifikace“ žalovaným v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu, k neprovedení výslechu svědka A. A., nepřipustnosti neomezeně doplňovat odvolací řízení spolu s redukcí daňového řízení na jednostupňové. Krajský soud se k okruhu procesních námitek uplatněných v žalobě vyjádřil tak, že poté

co dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene, následně z tohoto pohledu hodnotil jednotlivé procesní námitky vznesené v žalobě a shledal je *en bloc* nedůvodnými. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje, avšak považuje za nezbytné vyjádřit se k nim jednotlivě.

Pokud jde o námitku nesprávného postupu žalovaného, jež stěžovatelka spatřuje v tom, že odvolací orgán nesdělil jeho připomínky k předloženým důkazním prostředkům, neboť ty by pak mohly být vysvětleny, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že námitka v podobě vadného procesního postupu odvolacího orgánu tohoto obsahu nebyla uplatněna v řízení o žalobě, proto je nutné považovat ji ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. za nepřipustnou.

K části, kde stěžovatelka poukázala na své vyjádření, v němž mj. vysvětlila i rozdíl ve fakturované částce 850 GBP, v přepočtu 46 942 Kč, přijaté na účet, jež je dán kursovým rozdílem z důvodu časového posunu v platbě, Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na svrchu uvedené závěry o povaze předmětného výdaje a příjmu, je tato její „námitka“ nedůvodná.

K námitce, že žalovaný odvolací řízení uzavřel před uplynutím běhu lhůty ve výzvě správce daně ze dne 14. 4. 2004, čj. 108551/04/228932/2221, k podání vyjádření ve věci daně z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud konstatuje, že řízení ve věci daně z přidané hodnoty bylo samostatným řízením. V odvolacím řízení ve věci daně z příjmů právnických osob byla stěžovatelce doručena výzva ze dne 15. 3. 2004, čj. 57785/04/228932/8055, k doplnění odvolání dle § 50 daňového řádu, v níž správce daně přesně specifikoval, v jakém smyslu má být odvolání ve věci daně z příjmů doplněno. Stěžovatelka měla tedy reagovat na tuto výzvu či případně k této výzvě sdělit, že požadované důkazy jsou již předloženy v rámci jiného řízení. Dle obsahu správního spisu, konkrétně ze stěžovatelčiných podání ze dne 9. 4. 2004, 26. 5. 2004 a 7. 6. 2004 však nic takového nevyplývá. Stěžovatelka tak neučinila ani v rámci prodloužené lhůty (sdělení finančního ředitelství ze dne 21. 4. 2004, čj. 2085/150/2004-Kla), tj. do 30. 6. 2004. Daňovému subjektu nic nebránilo v tom, aby správce daně požádal o prodloužení lhůty tak, aby mohl souběžně reagovat na výzvy správce daně v jednotlivých daňových řízeních a správce daně upozornit na skutečnost, že předkládané důkazy se vztahují k oběma daňovým řízením. Jde-li o namítané faxové podání ze dne 26. 5. 2004, v němž se stěžovatelka měla zavázat k doplnění řízení o nové důkazní prostředky do jednoho týdne od vyjádření správce daně, stěžovatelka neuvádí, kterého řízení se předmětné podání mělo týkat a z obsahu správního spisu se podává, že takové podání v něm není obsaženo, a to ani opakovaně písemně či ústně do protokolu (§ 21 odst. 5 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nerozporuje obsah správního spisu, je nutno dospět k závěru, že taková námitka je nedůvodná a není tedy důvodu odchylovat se od závěrů vyjádřených v rozsudku krajského soudu. Obdobně lze uzavřít i v otázce faxového sdělení ze dne 6. 10. 1999, neboť stěžovatelka argumentuje tím, že u žalovaného současně probíhalo i řízení ve věci daně z přidané hodnoty a ona podávala správci daně vyjádření zachycená v podáních ze dne 21. 6. 2004 a ze dne 24. 6. 2004. K těmto podáním bylo ze správního spisu zjištěno, že je stěžovatelka nadepsala jako doplnění vyjádření k výzvě čj. 108551/04/228932/2221 ze dne

14. 4. 2004, přičemž tato výzva se týkala doplnění odvolání výlučně ve věci daně z přidané hodnoty. Činí-li daňový subjekt úkony k jednotlivým výzvám správce daně, musí v souladu s § 21 odst. 6 daňového řádu mj. uvést, čeho se jeho podání týká. Z obsahu předmětných podání nebylo patrné, že by daňový subjekt uvedl, že se týkají i jiných řízení. Přesto však z obsahu rozhodnutí o odvolání vyplývá, že finanční ředitelství přihlédlo i k důkazním prostředkům, které „odvolatel předložil v obdobné věci (řízení ve shodné věci – marketingové studie, ale uplatnění daně z přidané hodnoty) správci daně pro podporu svých tvrzení, že marketingová studie shora, sloužila jeho zdanitelným příjmům“ (str. 8 rozhodnutí o odvolání), včetně faxového sdělení ze dne 6. 10. 1999. Z tohoto pohledu se stěžovatelčina námitka jeví zcela neopodstatněnou.

Nejvyšší správní soud poznamenává k původně navrhovanému výsledku svědka A. A., že ze správního spisu bylo zjištěno, že správce daně výzvou ze dne 15. 3. 2004 stěžovatelku vyzval, aby sdělila, zda nadále trvá na výsledku svědka za její účasti a z jakých důvodů. Současně vyzval ke sdělení jeho adresy v ČR či sdělení, že tato adresa stěžovatelce známa není. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka ve svých vyjádřeních ze dne 9. 4. 2004, 26. 5. 2004 a 7. 6. 2004 nevyjádřila ke skutečnosti, že na výsledku uvedeného svědka trvá a nikterak nedoplnila důvody jeho výsledku, správce daně nebyl v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu povinen tento důkaz provést (obdobně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101, www.nssoud.cz). Navrhuje-li daňový subjekt výsledek svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení. V daném případě navíc bylo z postupu daňového subjektu zjevné, že na provedení navrhovaného důkazu v opakovaném odvolacím řízení netrvá, tudíž odvolací orgán byl oprávněn postupovat tak, jakoby předmětný důkazní prostředek navržen nebyl.

Jde-li o námitku redukce řízení na jednostupňové, stěžovatelka ji spatřuje v tom, že v případě odvolacích námitek bylo již v první žalobě uvedeno, že v protokolu o ústním jednání ze dne 21. 1. 2000 byla vznesena řada námitek a připomínek ke kontrolnímu zjištění a návrhu na vypuštění důkazních prostředků, jež byly získány v rozporu se zákonem, zejména § 16 odst. 4 písm. e) a f) daňového řádu. Námitky byly zahrnuty do odvolacího řízení, avšak vzneseny byly při projednání daňové kontroly. Postupem žalovaného odvolacího orgánu bylo daňové řízení redukováno na jednostupňové. Těmito argumenty se krajský soud zabýval v prvním rozsudku (ze dne 17. 12. 2003, sp. zn. 31 Ca 15/2002) a dospěl k závěru, že sice v tomto směru došlo k procesnímu pochybení finančních orgánů, avšak s ohledem na dosavadní průběh a současné stadium daňového řízení, tedy v situaci, kdy zmíněné námitky již byly projednány žalovaným a předestřeny k projednání soudu, nemá tento nedostatek vliv na výsledek řízení. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že v situaci, kdy došlo k novému odvolacímu řízení, tzn. stěžovatelka měla možnost tyto sporné otázky znovu otevřít, postrádá tato její námitka již na významu, tudíž ji považuje za nedůvodnou.

Obdobné stanovisko Nejvyšší správní soud zaujal i co se týče námitek změny skutkové a právní kvalifikace s ohledem na aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu. Předně, stěžovatelka ani v žalobě neuváděla, jaký mělo toto domnělé pochybení na zákonnost správního rozhodnutí či jak zasáhlo do jejích subjektivních práv. Tuto námitku taktéž

uplatnila v původním řízení před krajským soudem, a pokud jde o nové řízení, neuvedla vztah uváděného pochybení k novému řízení.

K námitce, již stěžovatelka brojí i proti výzvě správce daně ze dne 15. 3. 2004 s tím, že ji v souvislosti s § 50 odst. 3 daňového řádu nelze interpretovat tak, že odvolací orgán smí sám nebo prostřednictvím správce daně doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady řízení v neomezeném rozsahu a že dokazování bylo rozhodnutím vydaným v jediném stupni, Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka konkrétně nespécifikovala, v čem konkrétně spatřuje skutečnosti, kterými se správce daně nezabýval, nebo skutečnosti natolik podstatné, že jejich zjištění rozhodující měrou ovlivní způsob stanovení daňové povinnosti, a sám žádný exces v tomto směru neshledal, proto tuto námitku považuje za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. června 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu