



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Bc. K. K.**, zastoupena JUDr. Ing. Radanem Tesařem, advokátem se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2020, č. j. 27410/20/7100-30121-013876, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2022, č. j. 31 Af 59/2020-159,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj platebním výměrem ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2695461/17/2120-70462-201958, vyměřil žalobkyni darovací daň ve výši 6 498 000 Kč z daru ve výši celkem 50 000 000 Kč poskytnutého po částech ve dnech 27. 10. 2011 a 15. 11. 2011 D. K.. Odvolací finanční ředitelství následně rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018, č. j. 21292/18/5100-31461-702147 zamítlo její odvolání podané proti uvedenému platebnímu výměru.

[2] Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 3. 5. 2019, č. j. 43576/19/7100-30121-013876, nařídil přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, a to z důvodu procesního pochybení spočívajícího v neseznámení žalobkyně s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí. Po provedeném přezkumném řízení Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 6. 11. 2019, č. j. 44946/19/5100-31461-709097, kterým přezkumné řízení zastavilo. Žalovaný následně na základě odvolání žalobkyně rozhodnutím ze dne 17. 7. 2020, č. j. 27410/20/7100-30121-013876 (dále jen „napadené rozhodnutí“) toto rozhodnutí změnil tak, že výrok o zastavení řízení nahradil výrokem o změně některých odstavců v odůvodnění původního rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství s tím, že jeho závěr zůstává beze změny.

[3] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji však shora uvedeným rozsudkem zamítl.

[4] Uvedl, že procesní pochybení, které bylo důvodem pro nařízení přezkumného řízení, se fakticky vztahovalo pouze k důkazům, které byly prováděny za účelem posouzení otázky soužití žalobkyně s Mgr. Kuchtovou v rozhodném období (od 27. 10. 2010, tj. rok před poskytnutím první části daru, do 15. 11. 2011, tj. do poskytnutí druhé části daru) ve společné domácnosti [tato otázka byla stěžejní s ohledem na možné osvobození od daně darovací dle § 19 odst. 3 ve spojení s § 11 odst. 3 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 29. 12. 2011].

[5] Pokud šlo o námitky neprovedení navrhovaných výslechů svědků, krajský soud uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalovaný měl pro své rozhodování k dispozici řadu svědeckých výpovědí a listinných důkazů, na základě nichž mohl legitimně považovat své závěry za dostatečně podložené. Skutkový stav zjištěný žalovaným nebylo možné hodnotit jako *prima facie* za nedostatečně zjištěný. Pro podrobnější zjištění skutkového stavu a ověření závěrů žalovaného však provedl výslech A. J. a M. K..

[6] Následně ve vazbě na zjištěný skutkový stav konstatoval, že žalobkyně spolu s Mgr. Kuchtovou nesdílely v období od 27. 10. 2010 do 15. 11. 2011 společnou domácnost. Zabýval se přitom jednotlivými kritérii „společné domácnosti“ vymezenými judikaturou civilních soudů (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 1. 2002, sp. zn. 21 Cdo 436/2001 apod.). Ačkoliv identifikoval dílčí pochybení žalovaného při hodnocení důkazů, závěry žalovaného v podstatné míře obstály, a krajský soud tak žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[8] Předně (opakovaně) namítla, že správní orgány postavily své rozhodnutí na závěru, že neprokázala jeden ze znaků společné domácnosti, a to tzv. spotřební charakter společenství. Krajský soud však postupoval nezákonně, neboť se překvapivě zabýval

pokračování

i jinými aspekty, a to kupříkladu dobou trvání a místem společného žití. K těmto skutečnostem však stěžovatelka nijak neargumentovala a novým skutkovým a právním posouzením věci ze strany krajského soudu tak byla zkrácena na svých procesních právech. Krajský soud měl zrušit rozhodnutí žalovaného a ten měl být zavázán k posouzení i dalších znaků společné domácnosti, které soud zdůraznil v napadeném rozsudku.

[9] Postup soudu považuje za nezákonný i z toho důvodu, že soud provedl výslech paní Jílkové a pana Kuchty, a to aniž by jejich provedení v rámci žaloby navrhovala. Za nepřípustný považuje postup soudu, který z několika svědků navrhovaných v řízení před správními orgány předvolá selektivně pouze některé, aniž by odůvodnil jejich výběr, případně proč nepředvolal též ostatní (například paní K.). Dále je toho názoru, že soud překročil meze možného dokazování dané právě přezkumným charakterem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť svojí činností de facto nahradil činnost žalovaného, což je nepřípustné.

[10] Ve vztahu k svědkyni Kuchtové uvedla, že její výslech opakovaně před správcem daně a žalovaným navrhovala, přičemž ti postupovali nezákonně, pokud se spokojili toliko s protokolem o jejím výslechu provedeným v jiném daňovém řízení.

[11] Za nezákonné pak označila též pochybnosti soudu stran věrohodnosti všech proběhlých svědeckých výpovědí, a to na základě toliko neúplných informací o údajném přátelském či nepřátelském vztahu těchto svědků ke stěžovatelce. Toto své tvrzení však soud nikterak nedoložil.

[12] Jako nesprávné napadla I) hodnocení budovy označované jako „Dřevák“; soud dospěl k nesprávnému závěru, že nesplnila definiční znak společného bytu, a že se jednalo toliko o ubytovnu a II) hodnocení „trvajícího charakteru“ a primárního cíle jejich soužití (viz body 31 a 34 napadeného rozsudku).

[13] Následně též rozporovala závěr soudu, že nedocházelo ke společnému hrazení nákladů (tj. spotřebního charakteru soužití), neboť přehlíží, že (i) společenství mělo společný fond na úhradu běžných potřeb, že (ii) paní K. (resp. její společnosti) hradila v porovnání s ostatními více a dále, že (iii) paní P. a stěžovatelka měly na úhradu svých osobních potřeb k dispozici platební kartu K., kterou za tímto účelem využívaly.

[14] Závěrem odkázala na několik fotografií ze svatby paní K. a pana K., které dokládají blízký vztah osob zúčastněných na projektu Ptyč, byť ta nyní nepravdivě a účelově tvrdí opak.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrvává na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí a následně aprobevaných krajským soudem v napadeném rozsudku. Navrhl proto zamítnutí podané kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přípustná.

[17] Kasační stížnost **není** důvodná.

[18] Úvodem kasační soud připomíná (viz vymezení věci provedené výše), že předmětem řízení před krajským soudem bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2020, č. j. 27410/20/7100-30121-013876, vydané v rámci odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, kterým bylo zastaveno řízení o přezkumu.

[19] Podle § 123 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přitom pro přezkumné řízení platí, že *„správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.*

[20] Vymezení rozsahu přezkumné činnosti žalovaného a následně soudu shrnul krajský soud zcela vyčerpávajícím způsobem v bodech 9 a následujících napadeného rozsudku, na které tímto kasační soud odkazuje. Ostatně na tyto závěry odkazuje též stěžovatelka v úvodu své kasační stížnosti a nečiní je jakkoliv sporné.

[21] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že krajský soud nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33, či rovněž nález ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[22] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, neboť se v něm krajský soud vypořádal se stěžejní žalobní argumentací stěžovatelky a dostatečně vysvětlil, proč ji považoval za nedůvodnou. Soud jasně, srozumitelně a vyčerpávajícím způsobem odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu a rovněž se neopomněl vypořádat se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí a řádně odůvodněné, ze kterého je zcela zřejmé, proč krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout (potažmo jak měl hodnotit jednotlivé důkazy). Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Taková situace v daném případě nenastala.

[23] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze

pokračování

dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43).

[24] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatelky. Místo toho bude stručně formulovat své právní závěry.

[25] Jak uvádí sama stěžovatelka (a kasační soud souhlasí), v souzení věci je klíčovou otázkou existence společné domácnosti mezi ní a paní K. V této souvislosti není sporu o tom, že pojem společná domácnost ve smyslu § 11 odst. 3 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je nutno vykládat ve světle občanskoprávní úpravy tohoto institutu.

[26] Dle ustálené judikatury Nejvyššího soudu (viz například rozhodnutí citovaná krajským soudem, nebo například rozsudek ze dne 2. 4. 2020, č. j. 24 Cdo 3958/2019-200) platí, že společnou domácností se rozumí soužití dvou nebo více fyzických osob, které spolu žijí trvale a které společně uhrazují náklady na své potřeby. Společná domácnost zpravidla předpokládá společné bydlení v jednom nebo více bytech (k naplnění jejich znaků proto nepostačují např. občasná návštěvy); výjimka z tohoto pravidla je možná jen tehdy, jde-li o dočasný a přechodný pobyt jinde z důvodu léčení, návštěvy příbuzných, výkonu práce apod. Jde o spotřební společenství trvalé povahy, a proto společnou domácnost představuje jen skutečné a trvalé soužití, v němž její členové přispívají k úhradě a obstarávání společných potřeb (nepostačuje např. jen příležitostná výpomoc v domácnosti, společné trávení dovolených apod.) a v němž společně a bez rozlišování hospodaří se svými příjmy. Spolužijící fyzická osoba musí žít ve společné domácnosti tak, jako by byla členem rodiny; vyžaduje se, aby pečovala o společnou domácnost (obstaráváním domácích prací, udržováním pořádku v bytě, obstaráváním prádla a údržby šatů, přípravou jídla apod.) nebo poskytovala prostředky na úhradu potřeb společné domácnosti nebo aby byla odkázána výživou na zůstavitele.

[27] Z povahy vymezení pojmu „*společná domácnost*“ a výše odkazované judikatury vyplývá, že musí dojít k naplnění všech uvedených znaků. Absence kteréhokoliv z nich má za následek, že v souzeném případě nelze o ní hovořit.

[28] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že žalovaný závěr o neexistenci společné domácnosti založil na zjištěních, vztahujících se k absenci „*spotřebního prvku*“, tj. zda osoby přispívají podle svých schopností a možností k úhradě společných nákladů a k obstarávání společných potřeb. Vzhledem k tomu se již dále nevěnoval posouzení „*trvajícího*“ prvku soužití, charakteru obývaných prostor apod. Tento postup žalovaného je sám o sobě

zákonný a pro účely vedeného daňového řízení plně dostačující. Za této situace se však správní orgán vystavuje „riziku“, že žalobce vyvrátí tento jediný nosný důvod a závěr správce daně tak zůstane zcela bez opory. Jinak by tomu bylo za situace, ve které by prokázal absenci více definičních znaků společné domácnosti. Vyvrácení pouze jednoho z nich by pak pro zrušení napadeného hodnocení nebylo zpravidla dostačující.

[29] Závěr o absenci spotřebního prvku společné domácnosti stěžovatelka v žalobě rozporovala, a bylo proto povinností krajského soudu na tyto námitky reagovat. Ten tak učinil v bodech 35 a následujících napadeného rozsudku, ve kterých aproboval závěry žalovaného.

[30] Je pravdou, že v přecházejících bodech napadeného rozsudku se věnoval posouzení „trvajícího“ prvku soužití a charakteru obývaných prostor. Ať už soud tyto úvahy učinil pro „úplnost“ nebo z jiného důvodu, nezakládají nezákonnost nebo překvapivost jeho postupu, který by vedl ke zkrácení práv stěžovatelky. Jiná situace by byla, kdyby se soud nevěnoval „spotřebnímu charakteru“ soužití, a místo toho se zaměřil na ostatní aspekty, které správní orgány nezkoumaly. O takovou situaci se však nyní nejedná, neboť krajský soud předně potvrdil závěry žalovaného a následně (byť se jedná o body číselně předcházející) nad rámec žalobních námitek provedl posouzení i zbylých znaků společné domácnosti; to však již nic nemění na závěru o nenaplnění zkoumaných definičních znaků, neboť pro tento závěr stačí nenaplnění kteréhokoliv dílčího kritéria.

[31] Jinak řečeno, hodnocení „trvajícího“ prvku soužití a charakteru obývaných prostor není v nyní souzené věci rozhodné (a to ani v řízení před kasačním soudem); není totiž schopno ovlivnit závěr o neexistenci společné domácnosti mezi stěžovatelkou a paní Kuchtovou. Jak uvedla správně stěžovatelka, rozhodnutí žalovaného stojí na posouzení spotřebního charakteru soužití, kterému se následně věnuje předně v bodech 40 a 41 kasační stížnosti.

[32] Zde odkázala na svědecké výpovědi paní M., E. nebo L., které dle ní prokazují existenci společného fondu na úhradu běžných potřeb. Následně zpochybnila výpověď J. a odkázala na písemnosti hovořící o existenci „ČF“, tj. černého fondu – jak svědci označovali fond, který byl tvořen jejich příspěvky, a ze kterého byly hrazeny jejich potřeby.

[33] Z těchto výpovědí dle kasačního soudu sice vyplývají indicie o existenci fondu pro hrazení určitých společných potřeb, nikoliv však (výstižně slovy krajského soudu) „o společném hrazení nákladů na potřeby jednotlivých údajně spolužijících osob v takovém rozsahu, který by odpovídal společné domácnosti“. V tomto ohledu soud zcela věcně odkázal mimo jiné na výpověď Mgr. Jílkové, dle které všechny výdaje schvalovala K.; na výpověď J. a pana K., dle kterých ve společné lednici měl každý jednotlivec či pár svou přihrádku. Existenci společného hrazení nákladů v potřebném rozsahu pak nepotvrdil ani svědek H.. Soud rovněž zcela správně poukázal i na skutečnost, že ani stěžovatelka, ani žádný ze svědků nepopisovali to, že by se nějakým způsobem podíleli na hrazení nákladů na ubytování či hrazení energií, neboť tyto náklady byly dle svědkyně J. hrazeny „vedením projektu“.

pokračování

[34] Na tyto skutečnosti stěžovatelka nijak nereaguje a Nejvyšší správní soud proto v podrobnostech odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozsudku krajského soudu, se kterými se ztotožňuje. Pro úplnost kasační soud odkazuje na bod 36 napadeného rozsudku, kde se soud vyjádřil a řádně vyhodnotil existenci platební karty K., která byla dána k placení jiné osobě. Stěžovatelka na tuto skutečnost mnohokrát poukazuje, aniž by však uceleně a věcně předestřela, v čem konkrétně spatřuje význam této skutečnosti pro posouzení rozhodné otázky, tj. existence společné domácnosti mezi ní a K..

[35] V kasační stížnosti rovněž opakovaně namítla, že K. a další svědci nebyli ve věci řádně vyslechnuti, ale správní orgány, potažmo i soud vycházejí pouze z protokolů z výslechů učiněných v jiném řízení. Tuto skutečnost považuje za nezákonnou a odkázala například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2019, č. j. 4 Afs 262/2017-37.

[36] Podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že v daňovém řízení *„lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů“*.

[37] Podle § 93 odst. 3 téhož zákona platí, že *„je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti“*.

[38] Výkladem citovaných ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval již v několika svých rozhodnutích. V rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 - 41, pak uvedl, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi, *„smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné“*.

[39] Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 29. 3. 2018, č. j. 7 Afs 378/2017-50, v němž tento soud shrnul závěry vyplývající z dosavadní judikatury a zdůraznil, že úprava obsažená v § 93 odst. 3 daňového řádu *„provedení výslechu svědka, jehož výpověď je zachycena v protokolu, který správce daně zamýšlel použít jako důkaz v jiném daňovém řízení, neváže na splnění žádných podmínek – s výjimkou situací, kdy výslech svědka není reálně možný (například v případě jeho úmrtí – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz)“*. Správce daně proto musí svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (obdobně již rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[40] Závěrem soud dovodil, že pokud správce daně (žalovaný) zařadil mezi podklady rozhodnutí protokol o svědecké výpovědi z jiného řízení a současně nevyhověl návrhu na provedení svědecké výpovědi této osoby přímo v daňovém řízení týkajícím se dotčeného daňového subjektu, zatížil své rozhodnutí procesní vadou, neboť *„stěžovatel totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výslechu těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich“*

výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud stěžovatel výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve „svém“ daňovém řízení“.

[41] Kasační soud dodává, že daňové orgány nemusí vyhovět každému důkaznímu návrhu účastníka řízení. V nyní projednávané věci se však nejedná o návrh na provedení nového (dosud neprovedeného) důkazu, ale toliko o uplatnění procesního práva daňového subjektu ve vztahu k důkazu již provedenému (byť v jiné formě), který správce daně zařadil mezi podklady rozhodnutí a z něhož vycházel. V obecné rovině tedy odepření práva daňového subjektu na výslech svědků představuje procesní vadu, ta však ještě nepředstavuje nezbytně důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, případně napadeného rozsudku jako celku (shodně též rozsudek kasačního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 332/2021-61).

[42] Z ustálené judikatury vyplývá, že ne každá vada řízení představuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39, Nejvyšší správní soud dovodil, že takový postup je na místě tehdy, „*je-li rozumně představitelné, a to i jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo*“.

[43] V nyní souzeném případě lze poukázat především na skutečnost, že svědci byli vyslechnuti sic ve formálně jiném řízení, avšak I) vedeném rovněž se stěžovatelkou, II) ve věci poskytnutí daru, rovněž mezi ní a K. v totožném zdaňovacím období, III) přičemž zjišťovány byly stejné rozhodné skutečnosti, tj. existence společné domácnosti ve zkoumaném období. Kupříkladu K. byla vyslechnuta dne 9. 2. 2017 a to za přítomnosti jak stěžovatelky, tak její právní zástupkyně (viz protokol č. j. 519333/18/2120-70462-201958), která tak měla možnost svědkyni klást otázky, což tak i učinila. Za této situace kasační soud nemá za to, že by uvedená procesní vada mohla mít vliv na zákonnost, neboť daňový subjekt nebyl nikterak zkrácen na svých procesních právech. Ostatně stěžovatelka ani - mimo formálního vznesení této námítky - věcně a uceleně netvrdila jakékoliv faktické dotčení na svých právech (kupříkladu v žalobě v bodě 6 pouze obecně namítla porušení zásady bezprostřednosti dokazování).

[44] Nedůvodný je proto její odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017- 54, dle kterého „*jakkoli je však zásada hospodárnosti řízení významná, nelze ji bez dalšího upřednostnit před výše zmíněnou zásadou přímosti a bezprostřednosti*“. V nyní souzeném případě jsou dány skutečnosti, (viz výše), které opravňovaly správní orgán k odmítnutí „opakovaného“ výslechů svědků, neboť tímto postupem nebylo nijak zasaženo do stěžovatelčiných práv.

[45] Žalovaný nadto zcela konkrétně odkázal a citoval z věcně přílehlavého rozsudku kasačního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23, dle kterého je možno odmítnout provedení dalších navrhovaných důkazů, jestliže „*výslechy dalších osob by pouze protáhly již tak dlouhé řízení, aniž by mohly odstranit otazníky, které se nad doposud zjištěným*

pokračování

skutkovým stavem vznášely. Žalovaný tedy nebránil stěžovatelce v prokázání jejich tvrzení, neboť navrhované (a neprovedené) důkazy nemohly verzi událostí uváděnou stěžovatelkou spolehlivě potvrdit“.

[46] Rovněž nelze souhlasit, že by krajský soud potažmo žalovaný hodnotil důkazy/odmítl jejich provedení nepřijatelným způsobem. Zde je nutno přihlídnout především ke skutečnosti, že obsah výpovědi jednotlivých svědků byl znám z protokolů o jejich výslechu a nejedná se tak o hodnocení „*apriorní*“, resp. předběžné a předčasné. Žalovaný na straně 4 a následujících napadeného rozhodnutí podrobně popsal zjištěný skutkový stav, resp. se vyjádřil k důvodům vedoucím k neprovedení výslechu jednotlivých navrhovaných svědků. Na straně 6 a následujících odmítl jejich provedení s odkazem na nadbytečnost. V tomto duchu pak lze hodnotit i odmítnutí výslechu paní P. Žalovaný vyšel mimo jiné z výslechu K., která popřela společnou domácnost se stěžovatelkou (tj. posuzovanou skutečnost). V rozhodných skutečnostech tak tato výpověď koresponduje s výpověďmi dalších svědků, jak správně vyhodnotil žalovaný a následně krajský soud. Byť odmítnutí výslechu paní P. s odkazem na emociální motivaci nelze aprobovat (jak ostatně uvedl již krajský soud), z napadeného rozhodnutí lze vyčíst, že žalovaný měl skutkový stav za dostatečně zjištěný a další důkazní návrhy tak považoval za nadbytečné (tj. dostatečně zjištěné na základě jiných důkazů), byť to výslovně neuvedl u všech odmítaných důkazních návrhů.

[47] V tomto ohledu kasační soud též připomíná, že dle § 77 s. ř. s. může soud v řízení zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak, přičemž toto dokazování provádí při jednání. Interpretací tohoto ustanovení se již Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře zabýval, např. v rozsudku ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005-104, uvedl, že § 77 odst. 2 s. ř. s. upravuje možnost soudu zopakovat a doplnit dokazování, kterou však nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, jakož i dalších rozsudků tohoto soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 2 Afs 105/2006-90, závisí konečná volba toho, jaké důkazy a zda vůbec budou v řízení provedeny, na rozhodnutí soudu, s ohledem na dostatečnost zjištění skutkového stavu v řízení před správním orgánem. Pokud soud dospěje k závěru, že provedení navrhovaných důkazů by, vzhledem k rozsahu skutkových zjištění v daňovém řízení, nepřineslo žádné relevantní skutečnosti, není bez dalšího vadou řízení, pokud tyto důkazy při jednání neprovede.

[48] Obdobně dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 216/2005 Sb. NSS platí, že § 77 s. ř. s. zakládá právo soudu dokazováním ujasnit nebo upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také právo soudu důkazy provedenými a hodnocenými nad rámec zjistit nový či jiný skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce a porovnat jej s užitou právní kvalifikací, neboť soud není vázán ani důkazními návrhy a může provést i další důkazy k úplnému přezkoumání i co do stavu skutkového. Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede.

[49] Pro úplnost lze též odkázat na závěry rozsudku kasačního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 53/2012-54, který v obdobné situaci uvedl, že „*v souladu s principem plné jurisdikce je pak správní soud oprávněn řešit nejen otázky právní, ale i skutkové, tj. přezkoumávat a doplňovat skutková zjištění správního orgánu. To, zda soud důkaz provede sám nebo uloží jeho provedení správnímu orgánu, je vždy na úvaze soudu, přičemž možnost soudu provést důkaz nelze zaměnit za povinnost. To ale neznamená, že by soud mohl řešit otázku, kdo má důkaz provést, zcela libovolně. Dospěje-li soud k závěru, že je třeba doplnit dokazování, pohybuje se ve své úvaze mezi dvěma možnostmi. Pokud by provedením určitého důkazu nabrazil činnost správního orgánu [skutkový stav vyžaduje ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. rozsáhlé nebo zásadní doplnění], pak soud důkaz neprovede a uloží jeho provedení správnímu orgánu. Pokud by však provedení důkazu směřovalo pouze k objasnění skutkového stavu, který byl již zjištěn správním orgánem, provede tento důkaz soud. Přitom při posuzování otázky, kdo by měl příslušný důkaz provést, musí soud vždy brát zřetel na zásadu procesní ekonomie, aby nedocházelo ke zbytečnému prodlužování řízení a zatěžování účastníků.*“ Z ničeho pak neplyne, že by tato východiska nebyla aplikovatelná na soudní přezkum správních rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení.

[50] Důvody, které vedly krajský soud k provedení výsledku J. a pana K., jsou dostatečně uvedeny v bodě 19 napadeného rozsudku. Jak vyplývá z výše odkazované judikatury, provedení těchto důkazů nebránilo, že je stěžovatelka (tehdy ještě v pozici žalobkyně) nenavrhovala, ani skutečnost, že v řízení před správním orgánem navrhovala výsledk i dalších svědků. Lze plně souhlasit, že uvedené ustanovení nedává správním soudům neomezenou možnost nahrazovat činnost správního orgánu. Ostatně i § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ukládá soudu zrušit napadené rozhodnutí mj. tehdy, pokud skutkový stav vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. O takovou situaci se však v nyní souzené věci nejedná, jak odůvodnil krajský soud v bodě 17 napadeného rozsudku.

[51] Pokud jde o výpověď N., je sice pravdou, že jej soud nezmiňuje výslovně, na jeho výpověď však bezezbytku dopadají závěry krajského soudu uvedené v bodech 27 a následujících napadeného rozsudku. Ostatně sama stěžovatelka v podané žalobě na jeho výpověď odkazuje toliko obecně a paušálně. Skutečnosti uvedené v jeho svědecké výpovědi nadto společnou domácnost posuzovaných osob nijak nedokládá, neboť se vyjadřuje o „*skupině osob*“ a jejich vzájemném vztahu, nikoliv k bližším detailům společného soužití jednotlivých členů této „*skupiny*“.

[52] K předloženým fotografiím ze svatby paní K. a pana K. kasační soud uvádí, že ačkoliv ty mohou dokládat blízký vztah posuzovaných osob, k prokázání rozhodné skutečnosti (tj. otázky společné domácnosti, konkrétně pak onoho „*spotřebního pruku*“) nejsou relevantní.

[53] Závěrečné dílčí námitky k jednotlivým svědeckým výpovědím rámcově korespondují s jejím podáním ze dne 19. 4. 2022, které bylo učiněno v řízení před krajským soudem, avšak to již po konečných návrzích přednesených při jednání dne 13. 4. 2022, a proto nebyly přípustné. Krajskému soudu nelze vytýkat, že by jednotlivé důkazy nehodnotil ve vzájemných souvislostech, nebo že by opomněl dílčí „*nesrovnalosti*“ v provedených výpovědích. Krajský soud naopak například v bodě 27 napadeného rozsudku výslovně uvedl, že „*žádnou ze svědeckých výpovědí (a to jak těch svědků, kteří*

pokračování

svědčili ve prospěch existence společné domácnosti, tak těch, kteří svědčili v neprospěch existence společné domácnosti) nemohl vyhodnotit jako jednoznačně ve všech ohledech pravdivou“, a proto se „snažil z provedených svědeckých výpovědí čerpat pouze informace, které představovaly popis skutečnosti, který se nejevil jako tendenční, pro jehož zkreslení nebyl dán žádný objektivní důvod a který korespondoval s ostatními skutkovými zjištěními“. S tímto postupem se kasační soud zcela shoduje a uzavírá, že ani dílčí údajné nesrovnalosti (které ze strany stěžovatelky nebyly mnohdy ničím doloženy) nejsou způsobilé zvrátit a zpochybnit závěr žalovaného a krajského soudu o neexistenci spotřebního charakteru posuzovaného soužití (tj. společného hrazení nákladů v patřičném rozsahu), neboť ten je opřen i o celou řadu dalších důkazů a svědectví (viz body 35 a následující napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[55] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 20. října 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu