



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **HV ELEKTRO s. r. o.**, sídlem Nádražní 326, Modřice, zastoupené JUDr. Radovanem Zubkem, advokátem, sídlem Dykova 2230/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 4. 2020, čj. 13328/20/5200-11433-706478, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2022, čj. 30 Af 38/2020-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Posuzovaná věc se týká daňového řízení a povinnosti odvolacího orgánu, který prováděl dokazování, seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy podle § 115 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil v roce 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za období roku 2012, 2013 a 2014. Kontrola se soustředila na výdaje (náklady) za reklamní služby od pěti dodavatelů – HM CATERING, HM MEAT, HACIENDA MEXICANA, Jet VSK a P. S.. Náklady za reklamní služby od HM CATERING a HM MEAT a část nákladů za reklamní služby od HACIENDA MEXICANA shledal správce daně daňově neúčinnými. V případě nákladů za reklamní služby od dodavatelů Jet VSK a P. S. správce daně dospěl k závěru, že obchodní

vztahy žalobkyně s těmito dodavateli byly vytvořeny převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, že cena sjednaná mezi takto tzv. jinak spojenými osobami se liší od obvyklých cen a že žalobkyně uspokojivě nedoložila oprávněnost tohoto rozdílu v cenách. Správce daně se neztotožnil se závěry znaleckého posudku, který žalobkyně předložila, pokud jde o stanovení ceny plnění od P. S., konkrétně navýšení této ceny s ohledem na tvrzenou exkluzivitu reklamního prostoru. Na základě závěrů daňové kontroly doměřil správce daně třemi dodatečnými platebními výměry žalobkyni daň z příjmů.

[3] Žalobkyně se bránila odvoláním, v němž jako důkaz navrhla mimo jiné výsledky znaleckých posudků, kteří zpracovali jí předložený znalecký posudek, a jejich písemné stanovisko.

[4] Žalovaný provedl dokazování týkající se plnění od HM CATERING a shledal, že toto plnění bylo prokázáno. V případě dodavatelů HM MEAT a HACIENDA MEXICANA podle žalovaného správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, a jelikož v odvolacím řízení nezůstal časový prostor k doplnění dokazování vzhledem ke lhůtě pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, vzal tvrzení žalobkyně ohledně těchto plnění za prokázaná. V případě dodavatelů Jet VSK a P. S. žalovaný setrval na závěrech správce daně. U Jet VSK pouze zahrnul do stanovení ceny obvyklé i cenu za reklamní plnění na webových stránkách. Návrhu na výsledky znaleckých posudků žalovaný nevyhověl, neboť měl obsah znaleckého posudku za jasný. Před vydáním rozhodnutí žalovaný nepostupoval podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu a neseznámil žalobkyni se skutkovými zjištěními a důkazy, které je prokazují. Rozhodnutím označeným v záhlaví pak žalovaný částečně změnil platební výměry tak, že doměřenou daň za období 2012 snížil z 977 930 Kč na 273 600 Kč, za období 2013 z 950 000 Kč na 387 600 Kč a za období 2014 z 729 790 Kč na 256 310 Kč a poměrně snížil i výši penále za tato období.

[5] Krajský soud v Brně rozsudkem označeným v záhlaví zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud shledal, že nedodržení § 115 odst. 2 daňového řádu není v okolnostech posuzované věci vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Podle krajského soudu se toto ustanovení aplikuje toliko na nové či doplněné dokazování v odvolacím řízení. Dokazování ovšem proběhlo pouze ohledně plnění od HM CATERING, které následně žalovaný shledal za prokázané. Bylo by příliš formalistické rušit rozhodnutí žalovaného kvůli tomu, že s tímto závěrem neseznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí. Účelem odkazovaného ustanovení je totiž zabránit tomu, aby se daňový subjekt dozvěděl o důvodech svého neúspěchu až z rozhodnutí odvolacího orgánu. Dále krajský soud uvedl, že důkaz stanoviskem znaleckých posudků žalovaný provést, neboť nebylo žalobkyni během odvolacího řízení předloženo. Krajský soud neshledal důvodnými ani další námitky žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[7] Podle stěžovatelky nelze akceptovat závěry krajského soudu týkající se § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení nedává žalovanému prostor pro uvážení, zda podle něho postupovat bude či nikoliv. V posuzované věci dokazování v odvolacím řízení proběhlo, a proto byl žalovaný povinen postupovat v souladu s odkazovaným ustanovením. Není ani přípustné uvažovat odděleně o jednotlivých skutečnostech a zvažovat, zda k nim bylo v odvolacím řízení vedeno další dokazování či nikoliv.

pokračování

[8] Prostor pro uvážení nelze dovodit ani ze záměru zákonodárce či z judikatury. Rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal*, naopak jasně hovoří o tom, že žalovaný by nemusel postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu pouze tehdy, pokud by neprováděl dokazování. I když ne každé pochybení správního orgánu je důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí, v posuzované věci jde o pochybení podstatné, které stěžovatelku zbavilo šance reagovat na zjištění žalovaného a zvrátit nepříznivý výsledek řízení. Úvaha krajského soudu, že nedodržení procesních předpisů upravujících práva subjektů není důvodem ke zrušení rozhodnutí, je nesprávná a znamenala by absolutní rezignaci na zákonný, řádný a spravedlivý proces. Stěžovatelka přitom nebyla u žalovaného plně úspěšná, jejím námitkám a návrhům v případě plnění od P. S. a Jet VSK nebylo vyhověno, respektive u Jet VSK bylo vyhověno jen zčásti.

[9] Stěžovatelka poukazuje na to, že navrhla v odvolání rozsáhlé doplnění dokazování. Tomu bylo vyhověno jen částečně a i ve vztahu k neprovedeným důkazům měl žalovaný postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Dále stěžovatelka uvádí, že s náhledem na znalecký posudek se mohla reálně seznámit až v rozhodnutí žalovaného. Pokud jde o stanovisko znalců, argumentace krajského soudu, že je žalovaný neměl k dispozici, pokládá stěžovatelka za účelovou. Tento důkaz řádně označila a žalovaný ji případně mohl vyzvat k předložení tohoto stanoviska.

[10] **Žalovaný** ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Podle žalovaného § 115 odst. 2 daňového řádu dopadá toliko na situace, kdy se v odvolacím řízení provádí dokazování. V posuzované věci bylo v odvolacím řízení provedeno dokazování pouze ohledně plnění od dodavatele HM CATERING. Žalovaný na jeho základě uzavřel, že tvrzené plnění bylo prokázáno, a vyhodnotil tedy důkazy ve prospěch stěžovatelky. I když stěžovatelka nebyla předem seznámena s hodnocením důkazů týkajících se plnění od HM CATERING, bylo by příliš formalistické hodnotit uvedený postup jako vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud totiž daňový subjekt prokáže svá tvrzení, dialog podle § 115 odst. 2 daňového řádu mezi ním a žalovaným postrádá smysl, neboť jakékoliv další návrhy důkazů ze strany daňového subjektu by byly nadbytečné.

[11] Dokazování k jiným skutečnostem v odvolacím řízení neproběhlo. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu se nevztahuje na případy, kdy odvolací orgán odmítne provést navržené důkazy, což potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Neprovedení navržených důkazů žalovaný navíc dostatečně odůvodnil. Výslech znalců nebyl proveden, neboť jimi užitý výpočet ceny nebylo třeba nijak ozřejmovat, a nebyl tudíž potřebný. Jde-li o stanovisko znalců navržené k důkazu, žalovaný již nebyl povinen vyzývat stěžovatelku k jejímu předložení. Nadto by toto stanovisko mohlo toliko prokázat závěry a úvahy znalců, které však byly zřejmé již ze znaleckého posudku a nebylo třeba je dále prokazovat. Tímto stanoviskem by stěžovatelka nemohla unést důkazní břemeno a prokázat důvodnost nadhodnocení sjednané ceny oproti ceně obvyklé.

[12] Vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jádrem sporu je, zda žalovaný zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, když nepostupoval podle § 115 odst. 2 věty první

daňového řádu. Podle krajského soudu o takovou vadu s ohledem na okolnosti věci nešlo, podle stěžovatelky ano.

[15] Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.*

[16] Tímto ustanovením se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal*. Vyložil, že účelem tohoto ustanovení je zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí a zajistit daňovému subjektu (odvolateli) prostor k účinné obraně jeho práv (body 52, 67 a 73). Odvolací orgán, který provede v odvolacím řízení dokazování, je proto povinen daňový subjekt „seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil“ (bod 75). Naopak „neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá“ (bod 70).

[17] V posuzované věci žalovaný nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ačkoliv prováděl v odvolacím řízení dokazování, což je přinejmenším ve vztahu k plnění od HM CATERING nesporné i mezi účastníky, neseznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi před vydáním rozhodnutí. Přesto stěžovatelka měla v posuzované věci dostatečný procesní prostor k účinné ochraně svých práv.

[18] V případě plnění od HM CATERING žalovaný shledal, že provedenými důkazy byla prokázána stěžovatelčina tvrzení. Pokud jde o plnění od HM MEAT a HACIENDA MEXICANA, žalovaný vzal stěžovatelčina tvrzení za prokázána, aniž by k nim prováděl důkazy. I když tedy v těchto případech dospěl žalovaný k odlišným skutkovým zjištěním než správce daně při daňové kontrole, náhled na skutkový stav se změnil výlučně a úplně ve prospěch stěžovatelky. Stěžovatelka ve vztahu k plnění od uvedených dodavatelů nemohla mít větší procesní úspěch a jakékoliv důkazy, které by navrhla, by byly nadbytečné. Nebylo tedy nezbytné, aby byl stěžovatelce poskytnut další prostor pro obranu jejích práv.

[19] V případě dodavatelů P. S. a Jet VSK se naopak žalovaný ztotožnil se závěry správce daně, že stěžovatelka nedoložila uspokojivě rozdíl sjednaných cen oproti cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů). Jelikož k tomuto závěru došel již správce daně, měla stěžovatelka prostor k obraně svých práv a vyvrácení tohoto závěru již při podání odvolání.

[20] Během odvolacího řízení nebyly k této otázce provedeny žádné důkazy. Jediná změna se týkala dílčího plnění od Jet VSK spočívajícího v reklamě umístěné na webových stránkách. Žalovaný shledal, že jelikož podle správce daně bylo toto plnění uskutečněno, cena za něj měla být zahrnuta do výpočtu ceny obvyklé; za tím účelem vyšel žalovaný z ceny určené ve znaleckém posudku předloženým stěžovatelkou, čili opět v tomto ohledu akceptoval její námitku.

[21] Stěžovatelka v odvolacím řízení navrhla, aby byl proveden důkaz výsledkem znaleců a jejich písemným stanoviskem, čemuž žalovaný nevyhověl. V kontextu posuzované věci ale nešlo o skutečně nové důkazní návrhy, u kterých by v případě, že je žalovaný odmítne

pokračování

provést, bylo namíste postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a poskytnout stěžovateli prostor reagovat na stanovisko žalovaného (srov. již citovaný rozsudek rozšířeného senátu *Strojmetal*, body 72–73).

[22] Předně, již správce daně vysvětlil, proč se neztotožňuje se znaleckým posudkem, pokud jde o výpočet ceny za plnění od P. S. a provedené zvýšení ceny na základě exkluzivity plnění. Vyložil, že znalecký posudek pokládá v tomto ohledu za plně srozumitelný, ale nesprávný. Není tedy důvodná námitka, že až v rozhodnutí žalovaného se mohla stěžovatelka seznámit s hodnocením znaleckého posudku.

[23] Navržený výslech znalců by mohl toliko objasnit obsah znaleckého posudku, což však nebylo zapotřebí. Výslech znalců byl tudíž nadbytečný; respektive by jím nemohla být zjištěna žádná skutečnost relevantní pro řízení, což jsou důvody, pro které lze dle ustálené judikatury odmítnout provedení navrženého důkazu (z poslední doby viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2023, čj. 10 Afs 101/2022-67, bod 42 a tam citovaná rozhodnutí).

[24] To platí obdobně i pro písemné stanovisko znalců navržené k důkazu. Na rozdíl od krajského soudu nepokládá v posuzované věci Nejvyšší správní soud za klíčové, že toto stanovisko stěžovatelka během odvolacího řízení nepředložila žalovanému, nýbrž to, že stanovisko znalců by mohlo toliko objasňovat obsah jejich znaleckého posudku. Jak již bylo vyloženo, tímto objasněním by nemohla být zjištěna žádná skutečnost relevantní pro řízení, a proto není pochybením, že tento důkaz nebyl proveden. I když neprovedení tohoto důkazu není explicitně odůvodněno, za okolností posuzované věci postačí, že bylo řádně odůvodněno neprovedení výslechu znalců. Pokud totiž nemohly být zjištěny relevantní skutečnosti výslechem znalců, tím spíše nemohly být zjištěny z jejich písemného stanoviska.

[25] Jiné důkazy měly toliko prokázat přijetí plnění, to však žalovaný v plné míře vzal za prokázané.

[26] Lze tedy shrnout, že již odvolání vytvořilo stěžovatelce procesní prostor k hájení jejích práv a k vyvrácení závěru správce daně, že uspokojivě nedoložila rozdíl sjednaných cen oproti cenám obvyklým v případě dodavatelů P. S. a Jet VSK. Stěžovatelka nepředložila žádný důkazní návrh, který by byl skutečně nový ve smyslu rozsudku rozšířeného senátu *Strojmetal*, body 72–73, a nebylo ji tak třeba postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznamovat s důvody, pro které nebude těmto jejím důkazním návrhům vyhověno.

[27] Ani v kasační stížnosti stěžovatelka neuvedla žádné důkazní návrhy, které by žalovanému předložila, pokud by postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Není tedy zřejmé, jak se měla zhoršit její procesní situace tím, že žalovaný podle tohoto ustanovení nepostupoval. Rovněž u plnění od dodavatelů P. S. a Jet VSK tak stěžovatelka disponovala dostatečným prostorem k účinné obraně svých práv a rozhodnutí žalovaného pro ni nemohlo být překvapivé.

[28] Za těchto okolností obstojí závěr krajského soudu, že žalovaný, ač postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, nezatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[29] Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posuzovaný případ není relevantní věc postoupená rozšířenému senátu usnesením ze dne 22. 12. 2021, čj. 2 Afs 132/2020-56, týkající se otázky, zda výrazně zvýšená sjednaná cena oproti ceně obvyklé postačuje pro závěr o spojení osob za účelem snížení základu daně nebo zvýšení

daňové ztráty, nebo zda musí být správcem daně prokázána další okolnosti nasvědčující neobvyklosti obchodní transakce. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti nezpochybňuje závěr, že jak s P. S., tak s Jet VSK vytvořila právní vztahy převážně za účelem snížení základu daně, a že tedy s nimi tvoří tzv. osoby jinak spojené ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Nadto žalovaný tento závěr neopřel jen o výrazné navýšení sjednané ceny oproti ceně obvyklé, ale i o další okolnosti týkající se obchodních transakcí (viz rozhodnutí žalovaného, zejména body 72 a 94).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu