

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. P. K.,** zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem, se sídlem Vaníčkova 1112/27, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 5. 2012, č. j. 4125/12-1100-500331, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 1. 2016, č. j. 15 Af 295/2012 – 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Luboše Hendrycha, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podniká v oblasti dodávek zdravotnické techniky nemocnicím a jiným zdravotnickým zařízením. Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) zahájil dne 23. 8. 2004 u žalobce kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal souvislost vyplacení provize za zprostředkovatelskou činnost společnosti NUMERO CZ s. r. o. se svými zdanitelnými příjmy. Proto správce daně dodatečným platebním výměrem č. 1060000195 ze dne 28. 2. 2006, č. j. 49217/06/214911/6569 (dále jen „dodatečný platební výměr“),

doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Žalobce dodatečný platební výměr napadl odvoláním, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 20. 12. 2007, č. j. 16778/07-1100-500331 (dále jen „původní rozhodnutí"), zamítlo *(pozn. soudu: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný).*

[2] Proti původnímu rozhodnutí podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud") rozsudkem ze dne 24. 3. 2010, č. j. 15 Ca 61/2008 – 36, vyhověl a rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, neboť jím dle krajského soudu byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. Tento rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2010, č. j. 1 Afs 54/2010 – 74, neboť došel k závěru, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem a ústavním pořádkem, představovala tedy úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, který založil běh nové prekluzivní lhůty. Krajský soud v navazujícím řízení původní rozhodnutí rozsudkem ze dne 15. 8. 2011, č. j. 15 Af 48/2011 – 89, opětovně zrušil, a to z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném vyhodnocení naplnění podmínek zprostředkovatelské smlouvy a oprávněnosti vyplacení provize zprostředkovatelské společnosti a z důvodu dle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), neboť žalobce nebyl po doplnění dokazování v odvolacím řízení seznámen s tím, jak žalovaný provedené důkazní prostředky hodnotil a k jakým závěrům na jejich základě dospěl, čímž mu bylo znemožněno řádně realizovat právo na odvolání.

[3] V záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí") změnil žalovaný dodatečný platební výměr tak, že se dodatečně stanovený základ daně za rok 2002 mění z částky 4 450 472 Kč na částku 4 064 745 Kč, dodatečně doměřená daň se mění z částky 1 424 128 Kč na částku 1 300 704 Kč, v části informace pro poplatníka se mění v bodě 1 dodatečně stanovený základ daně z částky 10 189 761 Kč na částku 9 804 034 Kč a v bodě 3 se mění dodatečně stanovená daň z částky 3 147 956 Kč na částku 3 024 532 Kč.

[4] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, které krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek") vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodnou shledal námitku, že v pokračujícím odvolacím řízení žalovaný neprovedl navrhované důkazní prostředky a jejich odmítnutí řádně neodůvodnil. Žalovaný dle krajského soudu opomenul, že důkazní prostředky byly navrženy k prokázání zcela nových tvrzení, která mohla mít vliv na skutkový stav věci. Odůvodnění neprovedení důkazu tím, že svědkyně již byla vyslechnuta, nepovažoval krajský soud za dostatečné, neboť nezohledňuje to, že v původním výslechu nemohla být vyslechnuta ve vztahu k novým skutečnostem. Krajský soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil bez nařízení jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nesouhlasil s názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Konstatoval, že předmětem sporu v daňovém řízení bylo, zda žalobce prokázal, že výdaje spojené se zprostředkovatelskou činností obchodní společnosti NUMERO CZ s. r. o. uplatnil v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění. Stěžovatel v řízení došel k závěru, že žalobce prokázal, že provize za zprostředkování vyplacená společnosti NUMERO CZ s. r. o. byla oprávněně uplatněným výdajem pouze ve vztahu k prodeji perinatologického zařízení Fakultní nemocnici v Plzni. Nabídky na uzavření ostatních deklarovaných smluv byly učiněny před uzavřením smlouvy o zprostředkování se společností NUMERO CZ s. r. o. či dokonce ještě před vznikem této obchodní společnosti.

[6] Stěžovatel uvedl, že odmítnutí návrhu žalobce na opětovné provedení výslechu paní V. jako svědka řádně odůvodnil. Nebylo pravdou, že se v odůvodnění omezil pouze na konstatování, že paní V. v průběhu řízení již byla vyslechnuta. Druhým důvodem pro odmítnutí návrhu byla nadbytečnost tohoto důkazu. Pokud v daňovém řízení nebylo prokázáno, že ke zprostředkování došlo, pak bylo pro posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů na zprostředkování nepodstatné, která konkrétní osoba měla zprostředkovatelskou činnost fakticky vykonávat. Důkaz týkající se dohody mezi paní V. a obchodní společností NUMERO CZ s. r. o. o převodu práva na fakturaci odměny za zprostředkovatelskou činnost byl tedy dle stěžovatele irelevantní. Dle usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 9/09 představují nadbytečnost a nevýznamnost navržených důkazních prostředků ve vztahu k předmětu řízení dostatečné důvody pro odmítnutí provedení navrženého důkazního prostředku.

[7] Stěžovatel dále považoval zcela nové tvrzení žalobce ohledně toho, kdo pro něj vykonával zprostředkovatelskou činnost, uplatněné po více než osmi letech od zahájení daňové kontroly, za nevěrohodné. Upozornil, že toto tvrzení žalobce uplatnil až poté, co dal krajský soud v rozsudku ze dne 15. 8. 2011, č. j. 15 Af 48/2011 – 89, stěžovateli zapravdu, že žalobce oprávněnost jím deklarovaných výdajů na zprostředkování neprokázal. Skutečnost, že zprostředkovatelskou činnost fakticky vykonávala paní V. jako fyzická osoba a nikoli obchodní společnost NUMERO CZ s. r. o., jak bylo po celou dobu řízení žalobcem tvrzeno, měla bezpochyby vztah k předmětu řízení již od jeho počátku. Žalobci nic nebránilo uplatnit toto tvrzení již na začátku řízení, neučinil tak však, ani ze svědecké výpovědi paní V. provedené dne 25. 2. 2005 tato skutečnost nevyplynula. Odůvodnění napadeného rozhodnutí, že k dané věci již paní V. vyslechnuta byla, je přiměřené. Stěžovatel závěrem odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 týkající se zjevných procesních obstrukcí ze strany daňového subjektu.

[8] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně nesouhlasil s tím, že nyní posuzovaná tvrzení a navržené důkazy byly obstrukční povahy. Nová tvrzení byla uplatněna až poté, co byl žalobce na pokyn krajského soudu v již zmiňovaném rozsudku č. j. 15 Af 48/2011 -89 seznámen se závěry stěžovatele ohledně hodnocení zjištěných skutečností a provedených důkazů. V předchozím řízení žalobce nevěděl, že

dosud poskytnuté důkazní prostředky nestačí k prokázání zprostředkovatelské činnosti. Paní V. již během původního výslechu dostatečným způsobem popsala svou zprostředkovatelskou činnost, stěžovatel tyto skutečnosti v řízení nijak nezpochybňoval, žalobce tedy nepovažoval za účelné prokazovat i dohody o způsobu provedení fakturace za zprostředkovatelskou činnost. Žalobce rovněž brojil proti tvrzení stěžovatele, že nedošlo ke zprostředkovatelské činnosti, neboť žalobcem navržené důkazy ve svých souvislostech svědčí o opaku. Vyslechnutí svědci z jednotlivých zdravotnických zařízení se na zprostředkovávání nepodíleli, tudíž ani o něm nemohli mít povědomí, krajský soud se však těmito námitkami nezabýval.

[9] Dále žalobce uvedl, že navrhoval provedení nových, nikoli opakovaných svědeckých výpovědí. Nadto kromě výslechu paní V. požadoval i výslech svůj a Ing. R. Žalobce rovněž spatřoval nezákonnost napadeného rozhodnutí v tom, že stěžovatel v odvolacím řízení přistoupil k dokazování některých skutečností, jež mělo být provedeno již správcem daně, čímž došlo k porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Upozornil rovněž na to, že stěžovatel navzdory podané kasační stížnosti akceptoval napadený rozsudek, neboť z oznámení o výslechu svědka zaslanému žalobci dne 31. 3. 2016 vyplývá, že hodlá realizovat procesní úkony, jejichž absence vedla k vydání napadeného rozsudku. V závěru žalobce vyzval Nejvyšší správní soud k zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná jeho zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské vzdělání, jež je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Kasační stížnosti je tedy přípustná.

[11] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[12] Předně je třeba zdůraznit, že dle § 111 odst. 2 daňového řádu *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.* V odvolacím řízení se tak neuplatní zásada koncentrace řízení. Odvolatel může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky, dosud neuplatněné, může rovněž navrhovat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Řízení je naopak vedeno zásadou úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty (srov. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář.* Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s.). Žalobce byl tudíž oprávněn uvádět nová tvrzení a předkládat nové důkazy kdykoli během odvolacího řízení.

[13] Námitka stěžovatele, kterou napadá věrohodnost nových tvrzení žalobce z důvodu, že byla uplatněna až po osmi letech od zahájení daňové kontroly, není opodstatněná. Žalobce pouze využil svého zákonného práva tvrdit nové skutečnosti na podkladě závěrů, které se dozvěděl od stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel nedal žalobci prostor k vyjádření a jeho právo mohlo být realizováno až poté, co bylo původní rozhodnutí zrušeno krajským soudem, nemůže být přičítána k tíži žalobce. Rovněž nelze přisvědčit názoru stěžovatele, že by na daňové řízení měly být vztaženy závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Provedení nových důkazů v rámci soudního přezkumu má dle citovaného rozsudku svá omezení, která plynou z důkazního břemene na straně žalobce v daňovém řízení. Nicméně tato omezení nelze z podstaty věci aplikovat na řízení před správním orgánem, neboť právě zde má žalobce plnit povinnost prokazovat svá tvrzení.

[14] Předmětem sporu je, zda měl stěžovatel povinnost provést důkazy navržené žalobcem v podání ze dne 22. 2. 2012 v reakci na závěry stěžovatele, se kterými byl dle pokynu krajského soudu dodatečně seznámen přípisem ze dne 19. 1. 2012. Dle ustálené judikatury Ústavního soudu je „*regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci*“ (viz nález Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz). Neprovedení důkazu je nicméně v každém případě třeba řádně odůvodnit (nález Ústavního soudu ze dne 23. 6. 2015, sp. zn. II. ÚS 2067/14).

[15] Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v podání ze dne 22. 2. 2012 uvedl, že „*[f]irma Ing. P. K. zahájila spolupráci na zprostředkování obchodních případů s paní V. již v roce 2001 na základě Dohody o spolupráci při přípravě obchodních případů. Vzhledem k tomu, že v roce 2001 probíhaly pouze přípravné práce na získávání dalších obchodních zakázek a žádný obchodní případ nebyl dokončen, nebyly v roce 2001 firmou Ing. P. K. vypláceny žádné provize vyplývající z citované dohody o spolupráci … Na základě dohody obou smluvních stran pak měla přejít práva na fakturaci provizní činnosti ze strany fyzické osoby paní V na nově zakládanou společnost NUMERO CZ s. r. o., jejímž jediným vlastníkem byla právě paní V.*“ Dále žalobce v podání upřesnil, že se jednalo o „*ústní dohodu o způsobu vyplácení provizí v návaznosti na skutečně realizované obchody dle kupních smluv uzavřených již za existence smlouvy o zprostředkování, která je předmětem této kauzy*“ (viz Odpověď na výzvu ze dne 22. 2. 2012, poř. č. 12 spisu odvolacího správního orgánu). V rozporu s tvrzením stěžovatele nešlo o pouhé prokázání toho, že existovala dohoda o převodu práva na fakturaci, nýbrž především o uvedení nové skutečnosti, a to, že paní V. vykonávala na základě ústní dohody pro žalobce před uzavřením zprostředkovatelské

smlouvy ze dne 12. 2. 2002 zprostředkovatelskou činnost jako fyzická osoba, přičemž vzniklé právo na provizi bylo převedeno na společnost NUMERO CZ s. r. o. rovněž ústním ujednáním. K prokázání těchto skutečností žalobce navrhl opětovné vyslechnutí paní V., jakož i svůj výslech.

[16] Vzhledem k tomu, že stěžovatel své závěry týkající se neuznání provize vyplacené společnosti NUMERO CZ s. r. o. jako oprávněně uplatněného výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů založil mimo jiné i na zjištění, že řada nabídek vůči potenciálním klientům byla žalobcem učiněna před uzavřením smlouvy o zprostředkování mezi žalobcem a společností NUMERO CZ s. r. o. či dokonce před vznikem této společnosti, jsou tyto nově uvedené skutečnosti a navrhované důkazy nanejvýš podstatné. Původní výslech paní V. a žalobce byl prováděn za účelem prokázání dříve uvedených žalobcových tvrzení, což se odrazilo ve formulaci jednotlivých otázek položených svědkovi. Nová tvrzení dříve provedený výslech nepotvrzuje ani nevyvrací, neboť patřičné otázky dosud svědkovi položeny nebyly. Postup stěžovatele způsobil, že žalobci sice bylo na podkladě rozhodnutí krajského soudu umožněno uvést nová tvrzení, ale již mu nebylo umožněno tato tvrzení prokázat, neboť správnímu orgánu postačily dřívější důkazy, které ale směřovaly k prokázání odlišných tvrzených skutečností. Odůvodnění, že nové výslechy provedeny nebyly, neboť „*zmíněné osoby již vyslechnuty v daňovém řízení byly a pro hodnocení předmětné záležitosti není nutné provádět opětovné výslechy již vyslechnutých osob. Jak odvolací orgán, tak i soud měl pro posouzení dané věci dostatek důkazních prostředků, a bylo možné provést jejich konkrétní vyhodnocení, což je patrné z jiné části odůvodnění tohoto rozhodnutí*“ (viz napadené rozhodnutí, str. 20), není, jak správně uvedl krajský soud, dostačující k odmítnutí navrženého důkazu.

[17] Stěžovatel neprovedením navrhovaných důkazů zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto bylo zcela na místě, že krajský soud napadené rozhodnutí zrušil postupem dle § 76 s. ř. s. Nejvyšší správní soud však závěr uvedený v napadeném rozsudku musí částečně korigovat v tom, že zásadní vadou v nyní posuzované věci nebylo neodůvodnění neprovedení důkazu, nýbrž samotné odmítnutí důkaz provést. Stěžovatel neprovedení důkazu odůvodnil, při posuzování relevance navrženého důkazu nicméně vůbec nezohlednil, že daňový subjekt poté, co mu bylo umožněno seznámit se se závěry stěžovatele o tvrzených skutečnostech a provedených důkazech, využil svého zákonného práva na tyto závěry reagovat novými tvrzeními. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na bedrech žalobce, je nanejvýš důležité, aby mu bylo ze strany správních orgánů umožněno splnit svou povinnost prokázat předložená tvrzení. Z hlediska efektivní a v zásadách právního státu ukotvené správy daní je žádoucí, aby správní orgán věnoval své úsilí spíše řádnému vyhodnocení věrohodnosti předložených tvrzení a důkazů, namísto složitého odůvodňování jejich neprovedení.

[18] K námitkám žalobce týkajících se neprovedení opakovaného výslechu jeho a Ing. R. a porušení dvojinstančnosti daňového řízení Nejvyšší správní soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Dle § 109 odst. 4 s. ř. s. stěžovatel prostřednictvím stížních námitek vymezí okruh přezkumu rozhodnutí krajského soudu ze

strany Nejvyššího správního soudu, který je uplatněnými důvody vázán. Nejvyšší správní soud se proto vznesenými námitkami nemohl zabývat, jelikož se netýkaly vymezeného předmětu řízení. Zruší-li krajský soud správní rozhodnutí, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí bez ohledu na to, že je ve věci podaná kasační stížnost (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, publ. pod č. 1255/2007 Sb. NSS). Následování napadeného rozsudku bylo tedy zákonnou povinností stěžovatele, nikoli vyjádřením jeho souhlasu se závěry zde uvedenými.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[19] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak měl ve věci plný úspěch, proto mu přísluší náhrada nákladů řízení za jeden úkon právní služby spočívající v jednom písemném podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů], ve výši 3100 Kč. Náhrada hotových výdajů za jeden úkon činí 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 714 Kč odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 4414 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobci v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 27. července 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu