

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Real Walter, a. s.**, se sídlem Novoveská 95/11, Ostrava – Mariánské hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2014, čj. 17786/14/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 10. 2016, čj. 22 Af 101/2014-67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Ostrava III doměřil dodatečným platebním výměrem žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 31. 3. 2005. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně zneužila svého práva podle § 20 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť finance darované žalobkyní Sportovnímu klubu Universe sloužily především k soukromé spotřebě úzkého okruhu osob propojených vzájemně i přímo s žalobkyní.

[2] Odvolání žalobkyně zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě, nicméně jeho rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (neboť žalovaný se od 1. 1. 2013 stal namísto finančního ředitelství odvolacím orgánem pro daňové řízení). V dalším řízení žalovaný nejprve uložil finančnímu úřadu doplnit

dokazování podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a následně změnil ve výroku dodatečného platebního výměru pouze bankovní spojení, na které je žalobkyně povinna uhradit doměřenou daň; ve zbytku rozhodnutí finančního úřadu ponechal bez změny.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, které krajský soud vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný měl provést výslech Ing. P. G., statutárního orgánu sportovního klubu. Sám žalovaný uložil finančnímu úřadu v rámci doplnění dokazování jeho výslech provést, ale následně v rozhodnutí uvedl, že výslech neprovedl, neboť Ing. G. byl v době doplňování dokazování zároveň zástupcem žalobkyně v daňovém řízení; ta mu udělila plnou moc s účinností do 31. 3. 2014. Tento důvod považoval krajský soud za nedostatečný. Výslech Ing. G. považoval krajský soud za důležitý důkaz, který žalobkyně opakovaně navrhovala, a v řízení nebyl doposud proveden. Žádný z představitelů sportovního klubu se k otázce využití finančního daru žalobkyně nevyjádřil. Žalovaný neprovedl výslech pouze z důvodu udělené plné moci; ta však měla účinnost pouze do 31. 3. 2014. Žalovaný vydal rozhodnutí až dne 8. 7. 2014 a měl tedy dostatek času Ing. G. vyslechnout po odpadnutí procesní překážky (plné moci). Pokud žalovaný zamýšlel Ing. G. nevyslechnout, měl o této skutečnosti informovat žalobkyni, která by např. mohla plnou moc odvolat. Správce daně má dbát zachování práv a chráněných zájmů daňového subjektu a poskytnout mu dostatek prostoru pro uplatnění svých práv. Ačkoliv změna názoru na výslech Ing. G. není novou skutečností ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, měl žalovaný podle krajského soudu žalobkyni o této změně informovat.

[4] Krajský soud zároveň shledal rozhodnutí žalovaného částečně nepřezkoumatelným. Žalovaný v rozhodnutí uvedl výčet důkazních prostředků, které byly shromážděny a které hodnotil nad rámec hodnocení správce daně. V tomto výčtu mj. uvedl vybrané faktury a výdajové pokladní doklady, kterými prokazoval užití finančních prostředků darovaných žalobkyní sportovnímu klubu. Z textu rozhodnutí však není jasné, kdy byly výdajové doklady a faktury shromážděny a bez bližší specifikace nelze vyvrátit pochybnost žalobkyně, že se jednalo o důkazy získané až při doplnění dokazování; pokud by tomu tak bylo, musel by s nimi žalovaný žalobkyni podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatel i finanční úřad postupovali v řízení v souladu se zákonem. Skutkový stav byl řádně zjištěn a vyhodnocen a i sám krajský soud uvedl, že závěry stěžovatele i finančního úřadu jsou konzistentní. Za takové situace měl krajský soud vypořádat všechny žalobní námitky, což neučinil.

[7] Stěžovatel nevyslechl Ing. G. z důvodu nadbytečnosti tohoto důkazu, neboť žalovaný shromáždil jiné důkazní prostředky, kterými dostatečně zjistil skutkový stav a které podpořily jeho závěr o zneužití práva. Za takové situace nebylo třeba výslech

provádět. Stěžovatel je zároveň přesvědčen, že ani nebyl povinen informovat žalobkyni o procesní překážce spočívající ve skutečnosti, že Ing. G. nemohl být vyslechnut, neboť byl na základě plné moci zástupcem žalobkyně. Procesní překážku vytvořila žalobkyně a měla si být vědoma případných následků. Navíc se ani nejedná o novou skutečnost podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[8] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně interpretoval část rozhodnutí stěžovatele, kterou shledal nepřezkoumatelnou. Z textu celého rozhodnutí jasně plyne, že se jedná o vybrané doklady a faktury, které shromáždil a hodnotil již finanční úřad. Stěžovatel toto hodnocení pouze rozvedl o své úvahy; nejednalo se však o hodnocení nových důkazů.

[9] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že souhlasí s důvody, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Stěžovatel ve svém rozhodnutí nahradil závěry finančního úřadu svými vlastními, obstaral a provedl nové důkazy, které nově hodnotil. O všech těchto skutečnostech měl stěžovatel žalobkyni informovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, což neučinil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. NSS proto přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila. NSS v této souvislosti předesílá, že ačkoliv se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí stěžovatele z více důvodů, krajský soud neposuzoval všechny žalobní námitky a rozhodnutí zrušil pro procesní pochybení stěžovatele. Tím jsou dány i meze kasačního přezkumu. NSS proto nyní neposuzuje ani závěr stěžovatele o zneužití práva žalobkyní, ani jiná procesní pochybení stěžovatele, které žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zmínila. Úvahy NSS se omezují pouze na přezkum zrušujících závěrů krajského soudu, a to v rozsahu kasačních námitek.

[11] NSS se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Stěžovatel tuto námitku spojil pouze s argumentací, že postupoval řádně a v souladu se zákonem a krajský soud se měl proto zabývat všemi žalobními námitkami. Takto formulovaná námitka ovšem nemíří na nepřezkoumatelnost, ale na nesprávný právní názor krajského soudu, který podle stěžovatel shledal pochybení tam, kde žádné není. Krajský soud v napadeném rozsudku srozumitelně a přezkoumatelně popsal důvody, které jej vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud zároveň jasně uvedl, že s ohledem na procesní pochybení stěžovatele se nebude zabývat ostatními žalobními námitkami, neboť by to bylo předčasné. NSS nemá v rovině přezkoumatelnosti tomuto postupu co vytknout.

[12] S ohledem na přezkoumatelnost rozsudku se NSS dále zabýval zbylými kasační námitkami. Ty se týkají dvou otázek: postupu stěžovatele v souvislosti s výslechem Ing. G. a částečné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele.

III.A Výslech Ing. G.

[13] Hlavním důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele bylo neprovedení výslechu Ing. G.. Krajský soud měl za to, že výslech měl být proveden. Stěžovatel mohl počkat do skončení účinnosti plné moci nebo žalobkyni informovat o svém záměru výslech neprovést, aby mohla případně reagovat například odvoláním plné moci. Stěžovatel je však toho názoru, že výslech provést nemusel, neboť byl nadbytečný, a vzhledem k tomu, že procesní překážku vytvořila žalobkyně, nemusela o ní ani být informována.

[14] Se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit, že správní orgán nemusí provádět důkazy, které jsou nadbytečné. Správce daně musí vždy uvážit, zda je provedení důkazu třeba a pokud do řízení nemůže nic nového přinést, neprovede jej. Neprovedení důkazu je nicméně povinen správce daně vždy povinen odůvodnit (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2009, čj. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, čj. 2 Afs 35/2016-43). Odůvodnění uvedené stěžovatelem v rozhodnutí však NSS považuje stejně jako krajský soud za nedostatečné.

[15] Krajský soud v napadeném rozhodnutí správně upozorňuje na to, že sám stěžovatel nejprve uložil finančnímu úřadu, aby provedl výslech Ing. G. a zároveň podrobně popsal důvody, pro které má být vyslechnut. Stěžovatel tak učinil v době, kdy měl k dispozici všechny důkazy, ze kterých se následně rozhodl v rozhodnutí vycházet, a zároveň i věděl, že žalobkyně udělila Ing. G. plnou moc pro zastupování. K výslechu Ing. G. následně nedošlo a stěžovatel v rozhodnutí uvedl, že Ing. G. nebyl předvolán „*vzhledem ke skutečnosti, že byl v době doplňování spisu odvolatele jeho zástupcem (plná moc uplatněná u správce daně dne 29. 4. 2013, čj. 1724328/13, časově omezená do 31. 3. 2014)*“ (viz str. 37 rozhodnutí stěžovatele). Ačkoliv stěžovatel nyní v kasační stížnosti tvrdí, že Ing. G. nevyslechl pro nadbytečnost, je toto tvrzení v přímém rozporu s odůvodněním jeho rozhodnutí.

[16] Stěžovatel tedy neprovedení důkazu neodůvodnil nadbytečností, ale existencí plné moci, tedy skutečností, že Ing. G. byl zástupcem žalobkyně. Takové odůvodnění však není dostatečné. Jak správně upozorňuje krajský soud, účinnost plné moci skončila více než tři měsíce před vydáním rozhodnutí o odvolání. Za takové situace NSS nevidí důvod, proč stěžovatel nemohl výslech provést, a stěžovatel se v kasační stížnosti k této argumentaci krajského soudu nijak nevyjadřuje.

[17] NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že stěžovatel měl žalobkyni informovat o svém (novém) záměru výslech Ing. G. neprovést. Udělení plné moci Ing. G. není novou skutečností, nicméně „novým“ je přístup stěžovatele k hodnocení skutkových okolností posuzovaného případu a otázky rozšíření důkazních prostředků. Ten nejprve výslech požadoval a následně - za nezměněné situace - nikoliv. Tato změna postoje k nutnému rozsahu dokazování i (ne)možnosti výslechu Ing. G. (o existenci plné moci věděl stěžovatel již před vydáním pokynu pro doplnění dokazování) je přehodnocením situace, o které měla být žalobkyně vyrozuměna. Správa daní je mj. ovládána zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) a spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Správce daně musí zároveň šetřit práva a chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Povinnost stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu slouží k vytvoření prostoru pro dialog nad provedeným dokazováním (srov. důvodovou zprávu k § 115 daňového řádu). Daňový

subjekt musí mít možnost se k postupu odvolacího orgánu v rámci § 115 daňového řádu vyjádřit a případně s ním polemizovat. Stěžovatel svým postupem tuto možnost žalobkyni odepřel.

[18] NSS shrnuje, že stěžovatel dostatečně neodůvodnil, proč nevyslechl Ing. G.. Zároveň pochybil, pokud žalobkyni neseznámil se změnou svého postoje k nutnosti provedení tohoto výslechu a s důvody, pro které se rozhodl výslech neprovést. Kasační námitky nebyly v tomto ohledu důvodné.

III.B Částečná nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele

[19] Stěžovatel dále kasační stížností napadl závěr krajského soudu o částečné nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí. Podle stěžovatele je z textu rozhodnutí zřejmé, že posuzované doklady a faktury nejsou novým důkazem a žalobkyně s nimi byla seznámena již finančním úřadem.

[20] Finanční úřad obdržel v rámci daňového řízení od sportovního klubu mj. faktury a pokladní doklady. V protokolu o ústním jednání ze dne 14. 11. 2008 uvedl finanční úřad jednotlivé vybrané faktury a pokladní doklady, které osvědčil jako důkaz. Faktury i doklady jsou v přehledné tabulce identifikovány číslem, datem vystavení, jménem příjemce (je-li uveden), účelem a částkou. Tyto přehledové tabulky převzal finanční úřad i do zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 12. 2009. Žalobkyně byla s těmito dokumenty seznámena na ústním jednání a zároveň jí je finanční úřad na její žádost zaslal.

[21] Stěžovatel ve svém rozhodnutí shrnuje uvedené ústní jednání na str. 3 a uvádí, že finanční úřad hodnotil činnost sportovního klubu a využití finančních prostředků, a to mj. dle „*textace vybraných faktur*“ a „*textace výdajových pokladních dokladů*“. Na str. 34 a 35 stěžovatel popsal pochybení finančního úřadu a vysvětlil, proč jsou vyjádření zástupců sportovního klubu a listiny dokumentující ostatní subjekty, které poskytly sportovnímu klubu finanční dar, nepoužitelné jako důkazy. Na konci str. 35 stěžovatel následně uvedl, že k těmto důkazům nebude přihlížet, neboť ostatní důkazy shromážděné správcem daně jsou dostatečné pro závěr o zneužití práva. Ihned na začátku str. 36 stěžovatel uvádí výčet důkazních prostředků, které uvozuje větou: „*V daňovém řízení byly tedy shromážděné tyto důkazní prostředky, které jsou zdrojem důkazů a budou dále hodnoceny (nad rámec hodnocení správce daně)*“. Mezi důkazními prostředky jsou uvedeny „*doklady o výdajích SK – vybrané přijaté faktury a výdajové pokladní doklady*“.

[22] NSS nesdílí pochybnosti krajského soudu o tom, zda doklady o výdajích sportovního klubu byly shromážděny stěžovatelem nebo finančním úřadem. Stěžovatel nikde neuvádí, že by rozšiřoval okruh důkazních prostředků o doklady o výdajích sportovního klubu; naopak výslovně uvádí, že finančnímu úřadu uložil pouze vyzvat zástupce sportovního klubu k podání vyjádření ve věci. Na str. 41 stěžovatel zároveň při hodnocení důkazů uvádí, že „*předmět plnění dle vybraných dokladů SK (tak, jak jsou popsány v tabulkách ve Zprávě) nasvědčuje tomu, že mnohá plnění poskytovaná SK neměla výlučný charakter užití pro sport*“. Z textu rozhodnutí je proto podle NSS patrné, že stěžovatel

neshromáždil žádné další doklady o výdajích sportovního klubu, ale pouze hodnotil ty, které shromáždil na počátku řízení finanční úřad.

[23] Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti této části rozhodnutí je tedy nesprávný. S ohledem na pochybení stěžovatele při neprovedení výslechu Ing. G.(viz část *III.A* výše), je ovšem výrok krajského soudu o zrušení rozhodnutí stěžovatele správný a skutečnost, že krajský soud nesprávně posoudil částečnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele nemá na podobu výroku vliv. V dalším řízení bude stěžovatel vycházet z toho, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné v části, ve které vypočetl důkazy, na základě kterých věc posoudil.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Kasační stížnost nebyla důvodná a NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[25] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, NSS náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jejich náhradu neuplatňoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu