



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Středisko ekologické výchovy a etiky Rýchory – SEVER, Brontosaurus Krkonoše**, se sídlem Horská 175, Horní Maršov, zastoupeného Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2013, čj. 18149/13/5000-24700-710142, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, čj. 31 Af 56/2013 – 74,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, čj. 31 Af 56/2013 – 74, **se zrušuje** ve výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem ze dne 25. 9. 2012, čj. 408631/12/228985603497 (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci odvod do Národního fondu II za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 682 600 Kč (dále též „daň“).

[2] Rozhodnutím ze dne 11. 7. 2013, čj. 18149/13/5000-24700-710142 (dále též „napadené rozhodnutí“), Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) změnilo shora uvedený platební výměr tak, že vyměřená daň se stala splatnou v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, a ve zbytku platební výměr potvrdilo.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Krajský soud žalobu zamítl a uložil žalobci povinnost zaplatit žalovanému náklady řízení.

[4] Ve výroku napadeného rozhodnutí byl jednoznačně specifikován platební výměr i rozsah jeho změny. Správce daně poukázal v platebním výměru na zprávu o daňové kontrole, v níž přesně vymezil, jaký odvod za porušení rozpočtové kázně byl žalobci uložen a za jaké období. Napadené rozhodnutí tedy nebylo nepřezkoumatelné ani nesrozumitelné. Rovněž nelze z ničeho dovodit žalobcovu domněnku, že by finanční orgány odkazovaly na rozpočtová pravidla ve znění, které nebylo účinné v době vydání napadeného rozhodnutí.

[5] Nebyla důvodná ani námitka podjatosti pracovníků správce daně. Žalobce ji uplatnil poprvé dne 1. 2. 2012, kdy vyslovil pochybnost, zda pracovníci správce daně provádějící daňovou kontrolu „*nejsou nějakým způsobem osobně zainteresováni na výsledku řízení.*“ Správce daně sdělil žalobci dne 22. 6. 2012, že na jeho námitku nelze reagovat, neboť je nekonkrétní. V odvolacím řízení žalovaný seznámil žalobce výzvou ze dne 31. 5. 2013 s podstatou institutu námitky podjatosti a vyzval jej k odstranění vad podání. Žalobce následně sdělil žalovanému, že námitka podjatosti není odvolací námitkou a že jeho výzva byla nesplnitelná. Soud uzavřel, že žalobce vznesl námitku podjatosti na sklonku prvostupňového řízení a nereagoval na následné sdělení správce daně, že jeho podání je nekonkrétní. Žalobce pouze jmenoval osoby, které se podle něj mohly stát podjatými, neuvedl však, v čem konkrétně měla jejich podjatost spočívat. Správce daně jej upozornil na tento nedostatek, ale žalobce své podání nedoplnil. Soud proto přisvědčil žalovanému, že samotné tvrzení podjatosti bez uvedení relevantních důvodů představuje pouhé formální uplatnění práva a není způsobilé vyvolat důvodnou pochybnost o nepodjatosti úřední osoby. Správce daně sice nepostupoval formálně správně, neboť o námitce podjatosti nevydal rozhodnutí podle § 77 daňového řádu, toto pochybení však vzhledem ke shora uvedenému nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[6] Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřislušnosti správce daně. Daňovou kontrolu zahájil dne 12. 11. 2009 Finanční úřad v Trutnově jako místně příslušný správce daně podle § 13 daňového řádu. V protokolu o jednání ze dne 29. 12. 2010 tento správce daně upozornil žalobce, že s účinností od 1. 1. 2011 dochází k úpravě kompetencí v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon č. 531/1990 Sb.“), ve znění zákona č. 199/2010 Sb., účinného v části V. od 1. 1. 2011, a to tak, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně podle § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb. budou vykonávat pouze finanční úřady v sídlech krajů, uvedené v příloze 2. k tomuto zákonu. V souladu s § 75 daňového řádu je tedy k daňovému řízení ve věci žalobcovy dotace místně příslušný Finanční úřad v Hradci Králové. Soud shledal tento postup zákonným.

[7] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Žalovaný i správce daně dospěli hodnocením listinných důkazů k závěru, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň při čerpání dotačních prostředků, neboť je použil v rozporu s platnými zákonnými podmínkami a podmínkami stanovenými v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Podmínky čerpání dotace byly jasně vymezeny a na základě listinných podkladů bylo nepochybně prokázáno, že žalobce tyto podmínky nedodržel. Bylo přitom žalobcovou povinností postupovat v souladu s podmínkami čerpání dotace a svůj postup řádně dokladovat. Pokud tak neučinil, nelze tento nedostatek zhojit výpověďmi svědků.

[8] Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného, že datum porušení rozpočtové kázně má význam především pro výpočet penále. Správce daně i žalovaný jednoznačně vymezili, v jakém rozsahu žalobce porušil rozpočtovou kázeň. Žalobci nelze přisvědčit, že závěr finančních orgánů je založen pouze na domněnkách, a nikoli na důkazech. Důkazní břemeno vázlo na žalobci, který měl prokázat, že dodržel podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jestliže tak neučinil, nelze připustit, že by taková absence mohla být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

III.

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítl, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť krajský soud nevyčerpal předmět řízení. Nerozhodl totiž o právu stěžovatele na náhradu nákladů řízení, kterého se žalobou domáhal. Krajský soud rovněž uložil stěžovateli, aby žalovanému uhradil částku 486,55 Kč. Takovou povinnost nelze splnit, neboť od 12. 8. 2008 nelze hradit částku nižší, nežli jedna celá koruna.

[10] V protokolu o ústním jednání před krajským soudem ze dne 30. 9. 2014 chybí požadavek stěžovatele na doplnění dokazování a to, jak o něm krajský soud rozhodl. Uvedené není zřejmé ani z odůvodnění rozsudku krajského soudu. Takový postup je podle stěžovatele vadou řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[11] Krajský soud se dále přiklonil k závěru žalovaného o dostatečně zjištěném skutkovém stavu, ačkoli se žalovaný nevypořádal s konkrétními výtkami stěžovatele vůči hodnocení důkazů správcem daně a znemožnil stěžovateli unést důkazní břemeno. Správce daně i žalovaný odmítli stěžovatelovy důkazní návrhy pro nadbytečnost pouze přípisy, nikoli meritorním rozhodnutím.

[12] Krajský soud se nezabýval ani námitkou porušení čl. 36 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, porušení § 77 odst. 2 až 7 a § 74 daňového řádu ve spojení s § 91 a § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu. Správce daně totiž nerozhodl procesně správným způsobem o stěžovatelově námitce podjatosti. Pouze informoval stěžovatele, že námitka byla nekonkrétní, a že k ní proto nebude přihlížet. Nevyzval však stěžovatele k odstranění vad podání. Tuto vadu nezhojil ani žalovaný v napadeném rozhodnutí. Krajský soud sice konstatoval, že správní orgány skutečně porušily uvedená ustanovení daňového řádu, dospěl však ke zjednodušenému závěru, že toto porušení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[13] Podjatosti pracovníků správce daně nasvědčují i jejich následné úkony, například to, že správce daně pokračoval v exekčním řízení a zastavil nemovitost v majetku stěžovatele

či odmítl stěžovateli vystavit potvrzení o bezdlužnosti, ačkoli soud rozhodl o odkladném účinku žaloby. Správce daně rovněž podmínil vydání rozhodnutí o posečkání daně doručením kopie stěžovatelových podání k soudu a doručoval písemnosti dle svého uvážení, a nikoli dle obsahu předložených plných mocí. Žalovaný i krajský soud zcela nepřípadně poukázali na možnost podat stížnost proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel totiž namítal podjatost správce daně, nikoli nevhodnost jeho postupu. Stížnost lze nadto podat jen tehdy, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Tímto prostředkem bylo samostatné řízení o námitce podjatosti či možnost podat odvolání proti rozhodnutí, jemuž musí předcházet vyřešení otázky podjatosti.

[14] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s názorem krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně zahájena a prováděna místně příslušným správcem daně. Podle stěžovatele neodpovídá tento názor skutkovému stavu věci a obsahu správního spisu.

[15] Žalovaný neuvedl, za jaké konkrétní porušení rozpočtové kázně byl stěžovateli stanoven odvod či jaké konkrétní podmínky pro poskytnutí dotace porušil. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelný je rovněž i rozsudek krajského soudu, který napadené rozhodnutí potvrdil a námitkou jeho nepřezkoumatelnosti se nezabýval. Stanovení data porušení rozpočtové kázně bylo významné nejen z hlediska výpočtu penále. Podle stěžovatele musí být vždy postaveno najisto, k jakému okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně, jinak není jisté, zda vůbec k porušení rozpočtové kázně došlo. Ze zprávy o daňové kontrole a jejích příloh je však zřejmé, že správce daně nebyl s to v řadě případů tento okamžik určit. Jeho závěr o porušení rozpočtové kázně tedy vycházel z domněnek, nikoli z důkazů. V takovém případě však měl doměřit stěžovateli daň podle pomůcek, a nikoli dokazováním, a tedy z moci úřední přihlídnout i k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele. Ve výroku rozhodnutí není uvedeno, že daň byla stanovena podle pomůcek, což je v rozporu s § 98 daňového řádu. Krajský soud pouze zjednodušeně konstatoval, že absence přesného určení okamžiku porušení rozpočtové kázně nemůže mít za následek stanovení daně podle pomůcek. Nezabýval se vytýkaným porušením § 98 daňového řádu ani námitkou, že není najisto postaveno, jakým způsobem byla daň stanovena.

[16] Na závěr stěžovatel namítl, že mu nelze uložit povinnost hradit náklady řízení, které žalovanému vznikly v souvislosti s hájením zákonnosti jeho vlastního rozhodnutí. Tyto náklady nepřesahují běžný rámec úřední činnosti žalovaného a jsou hrazeny ze státního rozpočtu. Jejich přiznání by znamenalo duplicitní úhradu a sankci pro stěžovatele za to, že u soudu uplatnil svá práva.

IV.

[17] Žalovaný odkázal ve vyjádření ke kasační stížnosti na rozsudek krajského soudu, s nímž se ztotožnil, a dále na obsah napadeného rozhodnutí i na svá vyjádření učiněná v řízení před krajským soudem. K námitce nemožnosti zaplatit náhradu nákladů řízení v částce 486,55 Kč poznamenal, že částky v haléřích jsou běžné i v obchodním styku a platbu lze realizovat po zaokrouhlení na celé koruny.

V.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud zjistil při předběžném projednání kasační stížnosti, že jeho sedmý senát předložil rozšířenému senátu usnesením ze dne 27. 2. 2014, čj. 7 Afs 11/2014 – 32, k posouzení otázku, zda „lze podle § 60 odst. 1 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu přiznat proti procesně neúspěšnému žalobci, domáhajícímu se ochrany svých veřejných subjektivních práv postupem podle § 65 a násl. s. ř. s., na náhradu nákladů řízení částky, které mají svůj původ v úkonech, jež nepřesahují rámec běžné úřední činnosti.“ Sedmý senát totiž dospěl v této otázce k právnímu názoru odlišnému od právního názoru vyjádřeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 11/2013 – 84, ve shodě s nímž rozhodoval krajský soud v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud však nepřistoupil k přerušení řízení o kasační stížnosti podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., neboť rozšířený senát v mezidobí rozhodl o sporné otázce usnesením ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 – 47.

[20] Kasační stížnost je částečně důvodná.

[21] Stěžovatel namítl, že krajský soud neměl žalovanému přiznat náhradu nákladů řízení, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Jednalo se pouze o cestovné a stravné pro pracovníka správního orgánu, který se zúčastnil soudního jednání. Tato kasační námitka je důvodná, neboť krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení v rozporu s právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v usnesení čj. 7 Afs 11/2014 – 47. Podle výroku I. tohoto usnesení totiž platí, že *„náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.“* Podle rozšířeného senátu jsou náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů k soudnímu jednání determinovány organizačním uspořádáním veřejné správy a správního soudnictví. Tyto výdaje představují podobně jako výdaje na platy úředníků a technické zabezpečení jejich činnosti součást nákladů běžné úřední činnosti orgánů veřejné správy hrazených z veřejných rozpočtů. Tato okolnost představuje zpravidla důvod zvláštního zřetele hodný, pro který se náhrada nákladů procesně úspěšnému žalovanému správnímu orgánu nepřizná podle § 60 odst. 7 s. ř. s., ač by na ni jinak měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s.

[22] Těžiště činnosti žalovaného spočívá mimo jiné v rozhodování o odvolání daňových subjektů proti prvostupňovým rozhodnutím správců daně (srov. § 114 daňového řádu v souvislosti s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Správnost a zákonnost svých rozhodnutí má podle ustálené judikatury hájit i v řízení před správními soudy (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 6. 1999, čj. 6 A 7/99 - 39, publikované v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 1015/2002). K této činnosti je dostatečně finančně i personálně vybaven z veřejných rozpočtů, a není zde důvod, aby náklady na tuto činnost nesl procesně neúspěšný daňový subjekt.

[23] Ostatní kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že krajský soud nevyčerpal předmět řízení. Stěžovatelův návrh, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému, byl součástí žalobního petitu. Krajský soud celou žalobu zamítl a stěžovateli uložil povinnost zaplatit žalovanému náklady řízení. Z výroku rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení. Soudní řád správní neukládá soudu povinnost rozhodovat o návrhu neúspěšného žalobce na náhradu nákladů řízení samostatným výrokem. Neobstojí rovněž názor, že krajský soud uložil stěžovateli nesplnitelnou povinnost. Částku s přesností na haléře lze nepochybně poukázat žalovanému bezhotovostním převodem; při platbě v hotovosti ji lze zaokrouhlit na koruny tak, jak je běžné v obchodním styku.

[25] Stěžovatel brojil proti tomu, že krajský soud ani správní orgány neprovedly jím navrhované výslechy svědků. Stěžovatel však v žalobě ani v kasační stížnosti důsledně nekonkretizoval žádný z důkazních prostředků, které navrhoval, a které nebyly provedeny. Vždy se omezil na tvrzení, že navrhoval svědecké výpovědi. Neupřesnil rovněž, ke zpochybnění kterých závěrů napadeného rozhodnutí měly směřovat. Kasační stížnost je tedy v tomto ohledu velmi obecná. Lze proto stejně obecně konstatovat, že právní předpisy nestanoví správním orgánům ani soudům rozhodujícím ve správním soudnictví povinnost provést jakýkoli důkaz, který účastník řízení navrhne. Pokud se však rozhodnou důkaz neprovést, musí tento postup řádně a přesvědčivě odůvodnit. Ve vztahu k dokazování ve správním soudnictví lze poukázat rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 – 91, podle kterého *„na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (viz bod 42) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“*

[26] Soud i správní orgány postupovaly v souladu se shora naznačenými premisami. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč neprovedl navrhované důkazy výslechy svědků. Vysvětlil, že závěr o porušení rozpočtové kázně nebylo reálně možné zpochybnit výslechy svědků, neboť stěžovatel byl povinen řádně zdokumentovat použití dotačních prostředků listinnými důkazy. Obdobně se vyjádřil i správce daně v odpovědi na vyjádření zástupce stěžovatele ze dne 22. 6. 2012, na kterou poukázal také ve zprávě o daňové kontrole. Námitka stěžovatele, že žalovaný a správce daně odmítli jeho důkazní návrhy *„pouhými přípisy“*, tedy nemá oporu ve správním spise, neboť žalovaný tak učinil přímo v textu napadeného rozhodnutí a správce daně prostřednictvím odkazu ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním platebního výměru (§ 147 odst. 4 daňového řádu). Ani Nejvyšší správní soud neshledal, že by této argumentaci bylo možné cokoli vytknout.

[27] Není rovněž zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že krajský soud nezaprotokoloval jeho důkazní návrhy učiněné při jednání. Stěžovatel neuvedl, že by učinil při ústním jednání u krajského soudu další konkrétní důkazní návrhy nad rámec žaloby. Tomu nasvědčuje i protokol z ústního jednání ze dne 25. 9. 2014 (pozn. NSS: nikoli z 30. 9. 2014, kdy došlo *„pouze“* k vyhlášení rozsudku ve věci). Jedinou zmínku o dokazování lze nalézt v písemném shrnutí stanoviska k vyjádření žalovaného, které stěžovatel přednesl a které se stalo jako příloha součástí protokolu o ústním jednání. Ani zde však nenavrl žádné

konkrétní důkazy a omezil se na obecné tvrzení o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu.

[28] Stěžovatel dále nesouhlasil s krajským soudem, že procesně nesprávný postup správce daně, který nevyzval stěžovatele k upřesnění námitky podjatosti a o této námitce samostatně nerozhodl, neměl vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel uplatnil námitku podjatosti v podání ze dne 1. 2. 2012, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu. Institut vyloučení pracovníků správce daně je upraven v § 77 daňového řádu. Uvedené ustanovení upravuje jednak případy tzv. absolutní podjatosti, podle nichž je pracovník správce daně vyloučen vždy, pokud by měl rozhodovat o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých. Vyloučen je rovněž v případech, kdy se v téže věci účastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. Pracovník je vyloučen vždy ze zákona, bez bližšího zkoumání. Jinak tomu je u podjatosti relativní [srov. § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu], u níž je splnění podmínek pro podjatost vyvozováno ze vztahu pracovníka k předmětu řízení anebo k osobám na řízení zúčastněným. V těchto případech se nejedná o vyloučení ze zákona, ale existence důvodů podjatosti je předmětem dalšího posuzování. O námitce podjatosti se vydává rozhodnutí o vyloučení či nevyločení pracovníka správce daně z daňového řízení, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky (srov. § 77 odst. 7 daňového řádu). Jedná se o rozhodnutí, které není samostatně přezkoumatelné žalobou ve správním soudnictví, neboť se jím pouze upravuje vedení řízení [srov. § 70 písm. c) s. ř. s. a např. rozsudky ze dne 15. 10. 2003, čj. 3 Afs 20/2003 – 23, č. 114/2004 Sb. NSS, a ze dne 15. 7. 2010, čj. 7 Afs 56/2010 – 59]. Daňový subjekt proti němu tedy může brojit až v žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci samé.

[29] Vznáší-li daňový subjekt námitku podjatosti pracovníka správce daně, je povinen upřesnit, v čem tuto podjatost spatřuje a kterého konkrétního pracovníka se námitka týká. Neučiní-li tak, není jeho námitka způsobilá k projednání. Správce daně jej vyzve k odstranění vad podání a poučí jej o následcích jejich neodstranění (§ 74 odst. 1 a 2 daňového řádu). Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, správce daně jej vyrozumí, že se jeho podání stalo neúčinným, a učiní o tom úřední záznam. Vyrozumění není třeba, pokud daňový subjekt na výzvu neučinil žádný úkon (§ 74 odst. 3 věta druhá daňového řádu).

[30] Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně stěžovateli mimo jiné sdělil přípisem ze dne 22. 6. 2012, čj. 271113/12/228985603497, že „nelze reagovat na nekonkrétní a nevěcná obvinění (...) Tímto správce daně reaguje taktéž na domněnku zástupce daňového subjektu o podjatosti pracovníků správce daně.“ Stěžovatel namítl v odvolání, že o podjatosti nebylo rozhodnuto. Výzvou z 31. 5. 2013 jej žalovaný vyzval k odstranění vady podání spočívající v neoznačení konkrétních osob, u nichž je podjatost namítána, nedostatečné specifikaci zákonného důvodu podjatosti a neuvedení důvodných pochybností o nepodjatosti jednotlivých osob na základě konkrétních důkazů. K odstranění těchto vad stanovil lhůtu 15 dnů a poučil jej, že marným uplynutím této lhůty se jeho podání ve vadné části stane neúčinným. Výzva byla stěžovateli doručena 31. 5. 2013. Přípisem ze dne 15. 6. 2013 stěžovatel žalovanému sdělil, že v odvolání namítal vadu řízení spočívající v nerozhodnutí o jeho námitce podjatosti a že se nejednalo o novou námitku podjatosti. Označil výzvu žalovaného za nesplnitelnou a částečně irrelevantní, neboť již v řízení před správcem daně označil konkrétní osoby i důvody namítané podjatosti. Uzavřel, že tato výzva pro něj

nemá žádné účinky. Žalovaný jej následně připsal ze dne 27. 6. 2013 vyrozuměl o neúčinnosti podání, neboť jej pro neodstraněné vady nebylo možné projednat.

[31] Podle ustálené judikatury tvoří daňové řízení v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, čj. 1 Afs 42/2010 – 52). Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu I. stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2012, čj. 5 Afs 48/2011 – 66). Vyjde-li tedy v odvolacím řízení najevo, že se správce daně dopustil procesního pochybení, které by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé (zde – nevypořádaná námitka podjatosti), může žalovaný napravit toto pochybení svým vlastním postupem.

[32] Žalovaný tak učinil i v nyní projednávané věci. Vyzval stěžovatele, aby svou námitku podjatosti konkretizoval tak, aby o ní bylo možné rozhodnout. Stěžovatel výslovně odmítl tak učinit a pouze opětovně konstatoval, že správce daně pochybil při řešení námitky podjatosti. Za těchto okolností žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud o námitce podjatosti samostatně nerozhodl a pouze stěžovateli sdělil, že se jeho podání stalo neúčinným. Stěžovatel již nemohl napravit tuto procesní pasivitu v řízení před krajským soudem, tím méně pak v řízení před Nejvyšším správním soudem.

[33] Pokud jde o námitku místní nepříslušnosti správce daně, stěžovatel nespecifikoval, v čem konkrétně nesouhlasí s argumentací krajského soudu. Tu shledal Nejvyšší správní soud logickou, soudržnou, přesvědčivou a souladnou se zákonem. V den zahájení daňové kontroly 12. 11. 2009 byl příslušným k výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně ve věci stěžovatele Finanční úřad v Trutnově jako správce daně místně příslušný podle sídla stěžovatele [srov. § 4 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2010, dále jen „zákon o správě daní a poplatků“, ve spojení s § 2 odst. 1 písm. j), § 6 odst. 2 a Přílohou č. 2 zákona č. 531/1990 Sb. ve znění do 31. 12. 2010]. Při jednání dne 29. 12. 2010 byl stěžovatel správcem daně upozorněn, že v souvislosti se změnou zákona č. 531/1990 Sb. bude v jeho věci od 1. 1. 2011 příslušný Finanční úřad v Hradci Králové, který následně pokračoval v řízení. Určení nově příslušného správce daně odpovídá platné právní úpravě účinné od 1. 1. 2011. Námitka tedy není důvodná.

[34] Další námitky se týkaly určení data porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť v něm žalovaný neuvedl jednotlivá data porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Pokud se žalovaný ztotožnil s tím, jak správce daně určil data porušení rozpočtové kázně, bylo nadbytečné je v odůvodnění napadeného rozhodnutí znovu specifikovat, neboť tyto údaje byly uvedeny již ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním platebního výměru a v níž jsou jednotlivá stěžovatelova pochybení jednoznačně popsána. Rovněž krajský soud se této otázky věnoval na sedmé straně rozsudku a dospěl k obdobnému závěru.

[35] Podle stěžovatele musí být vždy postaveno najisto, v jakém okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně, jinak by určení tohoto okamžiku bylo pouze na libovůli správce daně. Je však třeba zdůraznit, že stěžovatel koncipoval tuto námitku poměrně

obecně a neuvedl, u kterých konkrétních porušení rozpočtové kázně činí sporným okamžik jejich uskutečnění. To nutně omezuje rozsah soudního přezkumu. V žalobě stěžovatel uvedl pouze jediný příklad namítaného postupu, a to na str. 9 přílohy č. 3 ke zprávě o daňové kontrole, kde se správce daně zabýval pracovními úvazky partnera Ekocentrum Paleta od dubna do září 2006. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v tomto případě správce daně postupoval svévolně při určení okamžiku porušení rozpočtové kázně. V namítané pasáži správce daně uvádí, že *„vzhledem k nepravidelnému proplácení výdajů příjemcem nelze přesně určit den porušení rozpočtové kázně u jednotlivých částek. Správce daně proto stanovuje dnem porušení rozpočtové kázně den 23. 10. 2006, tj. den převodu finanční částky 274 815,84 Kč, kterou byly proplaceny mzdové náklady partnerovi za měsíc září 2006.“* Správce daně tedy postupoval tak, že z důvodu nepravidelnosti plateb určil jako datum porušení rozpočtové kázně datum pro stěžovatele nejpriznivější, tj. den, kdy stěžovatel proplatil mzdové náklady za poslední z uvedených měsíců. Zároveň určil toto datum na základě stěžovatelova účetního deníku, nikoli na základě pouhé domněnky či libovůle. Odvod tedy byl stanoven na základě dokazování, nikoli na základě pomůcek či v kombinaci s pomůckami, jak tvrdí stěžovatel. Nedošlo tedy k porušení § 98 daňového řádu.

[36] Na okraj lze poznamenat, že podle ustálené judikatury je stanovení daně podle pomůcek náhradním postupem, k jehož použití se lze uchýlit, pokud (1) daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a (2) daň nelze stanovit dokazováním (viz § 98 daňového řádu a např. rozsudek ze dne 29. 2. 2012, čj. 7 Afs 85/2011 – 165). Je-li předloženo účetnictví, může správce daně přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek tehdy, kdy lze za nevěrohodnou či neprůkaznou označit podstatnou část účetnictví a lze uzavřít, že účetnictví již nemá řádnou vypovídací schopnost (viz např. rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 – 142, nebo čj. 7 Afs 85/2011 – 165). V posuzované věci taková situace nenastala, o čemž svědčí mimo jiné i rozsah důkazních prostředků vyjmenovaných v úvodu zprávy o daňové kontrole i rozsah kontrolních zjištění.

[37] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu a ve zbytku kasační stížnost zamítl. V novém rozhodnutí o nákladech řízení krajský soud nepřizná žalovanému náhradu nákladů řízení v podobě stravného a cestovného pro pracovníka, který se zúčastnil soudního jednání, neboť se nejedná o náklady, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Z povahy posuzované věci nelze určit míru procesní úspěšnosti obou účastníků. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně 26. května 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu