



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **T. K.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30981/14/5200-10422-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 4/2015 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 4/2015 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2014, č. j. 30981/14/5200-10422-703207 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1740068/13/3109-24801-800748. Tímto rozhodnutím správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, nebo „d. ř.“), stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 6784 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 1356 Kč.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně vypořádal odvolací námitky spočívající v tvrzené podjatosti kontrolního pracovníka správce daně pana S., v tvrzené nezákonnosti ukončení daňové kontroly včetně vlivu na běh lhůty pro stanovení daně a v tvrzení o nadměrném užívání místních šetření zastírajících svědecké výsledky; žádnému z odvolacích důvodů nepřisvědčil.

Krajský soud v žalobě shledal čtyři žalobní námitky, které vypořádal ve skupinách označených I-IV.

K námitce podjatosti úřední osoby pana S. (I) uvedl, že podrobným prostudováním spisu zjistil, že napadená osoba neměla osobní zájem na doměření daně, za podjatou se zjevně nepovažovala a nebylo ani zjištěno nic co by podjatost naznačovalo. Mnoha žádostem daňového subjektu bylo v řízení vyhověno, byly obstarávány navržené důkazy, kontrola nebyla provedena v krátké době, takže daňovému subjektu byl dán dostatek času k vyjádřením a návrhům. Navíc označená osoba neprováděla kontrolu sama. Krajský soud dospěl k závěru, že presumpce nestrannosti úřední osoby nebyla vyvrácena.

Námitku prekluze (II) označil krajský soud za nedůvodnou, neboť daňová kontrola nebyla zahájena toliko formálně, jak tvrdí žalobce. Hned při zahájení kontroly byly činěny úkony, převzaty konkrétní doklady a daňový subjekt byl vyzván k jejich doplnění, což následně činil. Krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a doktrinní názory k formálnímu zahájení daňové kontroly s tím, že nic z toho na daný případ nedopadá a ze všech skutkových okolností je doloženo, že kontrola byla zahájena fakticky.

K námitce vadného doručování a činnosti správce daně na konci roku 2013 (III) krajský soud uvedl, že ze spisu je zřejmé, že všechny písemnosti byly žalobci doručovány v souvislosti s jiným úkonem přímo panem S. Projednání zprávy o kontrole zkomplikoval sám žalobce tím, že po podání vyjádření vypověděl plnou moc svému zástupci a požádal o termín projednání na dobu, kdy byl v zahraničí. To správce daně správně vyhodnotil jako vyhýbání se projednání, a proto mu zprávu doručil v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce neměl označenou schránku, vložil správce daně upozornění do neoznačené a dále vylepil upozornění na uložení písemnosti na dvě provozovny žalobce; to vše zdokumentoval. Následně dne 17. 12. 2013 zprávu převzal nový žalobcův zmocněnec. Krajský soud toto datum uznal za den doručení zprávy o kontrole a postup správce daně posoudil jako zákonný a jediný možný k zachování lhůty.

Námitku zastřenému výsledku svědků (IV) krajský soud označil za míjející se s předmětem řízení. Namítané výsledky se měly týkat nemovitostí a zdaňovacího období roku 2009, kdežto předmětem rozhodného řízení bylo užívání osobního automobilu v roce 2007. Proti této části rozsudku krajského soudu kasační stížnost nesměřuje.

Nakonec krajský soud uvedl, že nebude provádět důkaz výsledkem J. S. ani správním spisem Policie ČR, neboť by to bylo nadbytečné. Shrnul, že postup i rozhodnutí žalovaného odpovídají zákonu.

pokračování

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Rozsudek krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný v míře zpochybňující kompetentnost rozhodujícího senátu. Ústředním bodem jeho žaloby byla námitka prekluze práva na vyměření daně z důvodů pochybení při ukončování daňové kontroly pohledem ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud tuto jednoznačnou námitku vyhodnotil jako směřující proti zahájení daňové kontroly, což je nepochopitelné, neboť proti tomu stěžovatel svou argumentaci nesměřoval. Na druhou stranu krajský soud hodnotil skutečnosti, které stěžovatel v žalobě nepochybňoval. Krajský soud označil postup správce daně v závěru kontroly za zákonný, a to navzdory tomu, že dokonce sám žalovaný uznal pochybení a v odvolacím řízení přikázal správci daně s daňovým subjektem projednat kontrolu. Tím se rozsudek krajského soudu stal pro žalobce překvapivým.

V doplnění kasační stížnosti dále upozornil na nesprávné posouzení námitky podjatosti pověřené úřední osoby J. S. Žalovaný odmítl zjednat nápravu přesto, že okolnosti nasvědčující jeho podjatosti byly jednoznačné. Jmenovaný totiž na stěžovatele podal trestní oznámení, že se měl v probíhajícím daňovém řízení dopustit trestného činu podplácení. Za této situace se p. S. těžko mohl cítit nepodjatým, a pokud se tak cítil, ještě to pochybnosti o jeho nepodjatosti umocňuje. Krajský soud se s tímto argumentem nevypořádal, nehodnotil trestní oznámení ani podezřele náhlý odchod pana S. z finančního úřadu. Krajský soud nevyžádal navrhovanou zprávu zaměstnavatele ani úřední záznam o podání vysvětlení k trestnímu oznámení, ani spis Policie ČR. To vše soud odmítl se zcela obecným zdůvodněním o nadbytečnosti těchto důkazů. Běžný postup v daňovém řízení není důvodem vylučujícím podjatost, pokud by p. S. nepostupoval řádně, byla by jeho podjatost do očí bijící. Je neuvěřitelné, že závěr o nepodjatosti úřední osoby krajský soud zdůvodnil i tím, že kontrola trvala více než tři roky. Krajský soud tak z nepochybně přitěžující okolnosti v neprospěch správce daně dovodil, že stěžovateli tím vlastně bylo poskytnuto více prostoru. Podjatost jedné z úředních osob také nemůže být smazána zapojením dalších osob. V řízení před správcem daně tedy došlo k vadě, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], přičemž vypořádání této žalobní námitky je navíc nepřezkoumatelné.

K námitce prekluze stěžovatel znovu zdůraznil, že byla stěžejní. Ostatně její důvodnost by vylučovala potřebu zabývat se ostatními žalobními důvody. Stěžovatel namítal účelové zneužití práva správcem daně při projednání daňové kontroly, v jehož důsledku byl daňový výměr vydán předčasně, což nemohlo způsobit účinky podle § 148 daňového řádu. Žalovaný sice v odvolacím řízení odstranil vadu neprojednání daňové kontroly, ovšem ne už vadu předčasného vydání rozhodnutí. Pokud nedošlo k přerušení běhu lhůty vydáním platebního výměru, uplynula lhůta pro vyměření daně marně. K tomu poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, sp. zn. 8 Afs 118/2005. Krajský soud si stěžejní námitku nesprávně vyložil, a rozhodoval tak o něčem jiném a vůbec nenamítaném. V tom je rozsudek nepřezkoumatelný. Stejná vada spočívá v tom, že krajský soud s minimálním zdůvodněním odmítl provést navržené důkazy.

Oproti nepřezkoumatelnosti spočívající v nevypořádání uvedených žalobních námitek krajský soud na druhé straně obsáhle hodnotil skutečnosti, které byly mezi

účastníky nesporné. Jednalo se o posouzení projednání daňové kontroly správcem daně, které bylo žalovaným napraveno v odvolacím řízení; krajský soud přitom na rozdíl od žalovaného shledal postup správce daně zákonným. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, sp. zn. 2 Afs 16/2011, označující podobně překvapivý postup za porušení práva na spravedlivý proces. I v tom spatřuje stěžovatel naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech těchto důvodů požaduje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení. K doplnění kasační stížnosti stěžovatel připojil kopii rozhodnutí žalovaného z 19. 12. 2014, č. j. 33663/14/5200-20444-709739, jímž bylo vyhověno jeho odvolání a bylo zrušeno osm dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (důvodem ovšem bylo prokázání tvrzení ohledně existence reklamy v letech 2008 a 2009).

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, které se vypořádalo se všemi stěžovatelem vznesenými žalobními námitkami. Procesu ukončení daňové kontroly se krajský soud věnoval v části věnované námitce vadného doručování (III), a to i ve vztahu k § 148 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žaloba směřovala proti postupu správce daně v daňovém řízení, není nic překvapivého na rozsudku krajského soudu, který se zpochybněnému postupu věnoval. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K jejímu doplnění se pak nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost i pro nedostatek důvodů, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud

pokračování

nepominul ani nálezn Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž tento soud vyslovil, že „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, také konstatoval, že: „Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.

Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plynou obdobné závěry. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V daném případě je ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatelem namítána, a to z několika důvodů.

Stěžovatel předně namítá, že jeho zásadním žalobním důvodem byla prekluze práva na stanovení daně, ovšem plynoucí z porušení zákona správcem daně při ukončení daňové kontroly, což krajský soud pominul a hodnotil prekluzi pohledem zahájení daňové kontroly.

Je třeba předeslat, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky, přičemž v daném případě bylo postupováno i podle § 264 odst. 4 daňového řádu. Do běhu lhůty tak prvně zasáhlo zahájení daňové kontroly v r. 2010, což nikdo nespornuje. Sporným je naplnění podmínek § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy zda se lhůta prodloužila o jeden rok v důsledku oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

V žalobě, část III., odst. 8-13, je skutečně uvedeno, že žalobce namítá prekluzi a účelový postup správce daně s cílem formálního zachování lhůty stanovené v § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobce položil otázku, zda může mít vadný úkon účinky tímto

ustanovením předpokládané, přičemž vadnost je zřejmá z toho, že v odvolacím řízení byl žalovaný nucen namítané vady sám odstranit. Rozhodnutí žalovaného pak označil za vydané po uplynutí lhůty, která nemohla být prodloužena předčasně vydaným platebním výměrem, tedy vydaným před projednáním daňové kontroly. Krajský soud na s. 6, 7 (část II. rozsudku) vypořádal námitku prekluze výslovně vyhodnocením skutečností pojících se k zahájení daňové kontroly, tedy zcela mimo žalobní argumentaci. Je ovšem pravdou, že v části III. se zabýval vadným doručováním na konci roku 2013, byť argumentaci označil jako související s námitkou podjatosti.

K doručení zprávy o daňové kontrole ze spisu plyne následující. Výsledky kontroly byly se zástupcem daňového subjektu projednány dne 15. 11. 2013, lhůta k vyjádření byla prodlužována, a po podání vyjádření bylo dne 4. 12. 2013 sděleno odvolání plné moci zástupci Ing. R. Správce daně (Ing. S.) v úředním záznamu ze dne 5. 12. 2013 tento postup a následnou omluvu z termínu projednání vyhodnotil jako dlouhodobý nedostatek spolupráce daňového subjektu. Zpráva o kontrole (kontrolní zjištění k dani z příjmu za rok 2007 je na str. 3, 4) není datována, přičemž na její poslední straně je záznam tužkou o vytisknutí dne 5. 12. 2013 a o doručení dne 16. 12. 2013. Ve spise jsou založena upozornění ze dne 6. 12. 2013 na uložení písemností v podatelně správce daně s upozorněním na fikci doručení desátým dnem při nevyzvednutí a se záznamem, že pokus o doručení daňovému subjektu byl učiněn v týž den. Dále je ve spise úřední záznam ze dne 9. 12. 2013 o skutkových okolnostech pokusů o doručení zprávy a o doručení výzev v místě bydliště a v sídle provozoven daňového subjektu, v němž je odkazováno na fotodokumentaci doručení výzvy do domovní schránky daňového subjektu a vylepení na jeho provozovnách. Dne 17. 12. 2013 se na finanční úřad dostavil nový zástupce daňového subjektu s plnou mocí a převzal mj. zprávu o kontrole.

Krajský soud popis skutkových okolností označil za splňující podmínky § 88 odst. 5 daňového řádu, přičemž výslovně uvedl, že tak činí ve shodě se správcem daně a žalovaným a za den doručení zprávy o kontrole označil den 17. 12. 2013. Nijak se nezabýval skutečností, že žalovaný v odvolacím rozhodnutí považuje za den doručení rozhodnutí 15. 12. 2013, přičemž odkazuje na doručování podle § 39 odst. 2, § 43 a 47 daňového řádu. Krajský soud tedy zjevně považuje zprávu za doručenou dnem převzetí zprávy novým zástupcem daňového subjektu. Při akceptaci důvodnosti postupu žalovaného při doručování se ovšem nezabýval správností dne doručení označeného žalovaným, k čemuž by musel vyhodnotit, zda a kdy byla zpráva doručena při střetu doručování poštou a převzetí zástupcem. Odůvodnění krajského soudu je v této části neúplné až nesrozumitelné. Na druhé straně data přicházející v úvahu (15., 16., nebo 17. prosince 2013) z hlediska následného úkonu nesporného doručení dodatečného platebního výměru nejsou až tak podstatná.

Krajský soud se vůbec nezabýval žalobní námitkou, že zpráva o daňové kontrole byla k pokynu žalovaného s daňovým subjektem projednána až v průběhu odvolacího řízení, ani tím, jaký význam má tato skutečnost pro splnění podmínek vydání dodatečného platebního výměru. Žalovaný v odvolacím rozhodnutí (s. 3) výslovně uvedl, že posoudil odvolací námitku neprojednání daňové kontroly jako důvodnou, a proto v odvolacím řízení nařídil správci daně odstranění této vady. Poukázal na protokol o ústním jednání ze dne 25. 9. 2014, kdy správce daně projednal a předal zástupci daňového subjektu zprávu o

pokračování

daňové kontrole; vadu tím označil za zhojenou s tím, že to ale nic nemění na skutečnosti, že zástupci daňového subjektu byla zpráva předána již 15. 12. 2013. V návaznosti na to pak uzavřel, že dodatečný platební výměr doručený dne 27. 12. 2013 je úkonem ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu. Tomu odpovídá i správní spis, v němž je založen nedatovaný pokyn žalovaného opřený o § 115 odst. 1 daňového řádu, v němž je konstatováno, že zpráva o kontrole nebyla projednána s daňovým subjektem ve smyslu § 88 odst. 4 d. ř., a je připojen protokol o projednání daňové kontroly se zmocněncem daňového subjektu ze dne 25. 9. 2014. Krajský soud nijak nereagoval na žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 - 53, v němž tento soud vady při projednání zprávy o daňové kontrole označil za překážku vydání rozhodnutí. Krajský soud se významem pochybení, které žalovaný sám připustil, vůbec nezabýval.

Krajský soud na druhé straně hodnotil prekluzi z hlediska zahájení daňové kontroly, a stejně tak i projednání zprávy, z hledisek žalobcem nenamítaných. Zde stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78, kde tento soud vyslovil, že posuzování napadeného rozhodnutí mimo okruh žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) může být překvapivé do té míry, že porušuje právo na spravedlivý proces. V daném případě ovšem nelze stěžovateli co do důsledku postupu krajského soudu plně přisvědčit. Prekluzi rozhodnutí o dani je totiž soud povinen zkoumat i nad rámec žalobních námitek (k tomu srovnej nálezn Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Není proto vadou postupu soudu a důvodů rozsudku, pokud soud zkoumal i jiné než namítané důvody prekluze; vadou je, že zkoumal pouze ty nenamítané a ve výsledku nerozhodné, což je na újmu srozumitelnosti rozsudku. Stejně tak zkoumání dalších postupů správce daně je přípustné i nad rámec žaloby, neboť soud je oprávněn zkoumat i vady postupu správního orgánu, k nimž je povinen přihlížet z moci úřední (§ 76 odst. 1 s. ř. s.). Obvykle to však vyjadřuje v rozsudku v případě, v němž takové vady shledá. Vadou tak není samotné hodnocení skutečností žalobou nenapadených, protože i to někdy bývá potřebné k posouzení celkového postupu či existence podmínek rozhodnutí. Vadou je, pokud se soud odchýlí od stávajícího posouzení žalovaným, aniž to výslovně a odůvodněně vyjádří, případně aniž poskytne žalobci možnost k vyjádření, je-li toho třeba.

Tím vším krajský soud zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností ve formě nesrozumitelnosti i nedostatku důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel dále brojí proti výsledku posouzení podjatosti úřední osoby J. S. Krajskému soudu lze přisvědčit v názoru, že ze spisového materiálu nejsou žádné důvody podjatosti zřejmé. Naopak ve spise je založeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj z 30. 8. 2013 o tom, že J. S. není vyloučen z řízení či postupu při správě daní ve věci probíhající kontroly na úseku daně z příjmů; ovšem žádný z tehdy posuzovaných důvodů se netýkal trestního oznámení. Neúspěšná byla i další stěžovatelova stížnost v roce 2014. Stěžovatel však již v odvolání a následně i v žalobě namítal, že důvody podjatosti J. S. spočívají v podaném trestním oznámení. Ve spise je pouze založena policejní žádost z 10. 10. 2014, z níž je zřejmé, že bylo vedeno trestní řízení pro trestnou činnost hospodářského charakteru souvisící s výdaji na reklamu.

Podle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu je úřední osoba vyloučena z řízení nebo jiného postupu pro podjatost, vzbuzuje-li její poměr k osobě zúčastněné na správě daní pochybnost o její nepodjatosti. Postačí tedy, že jsou zde dány okolnosti vzbuzující pochybnosti, podjatost se nemusí fakticky projevit. Odkaz krajského soudu na komentářové názory je správný; problém je, že hodnocení v jejich smyslu krajský soud provedl nedostatečně. Vůbec se nezabýval existencí a obsahem trestního oznámení, a to přesto, že tak učinil žalovaný, který na s. 2 rozhodnutí o odvolání konstatoval, že pracovník správce daně pan S. učinil ústní podání ve věci možné korupce a falešného obvinění na Policii ČR v souvislosti s vedenou daňovou kontrolou. Žalovaný uvedl, že se jednalo o soukromé jednání pana S. z důvodu ochrany jeho osoby, na které má právo a které se nijak neprojevilo v průběhu kontroly.

Trestní oznámení je skutečností, která se může a nemusí odrazit v poměru úřední osoby k daňovému subjektu. Správce daně (a tedy i jeho pracovníci) je povinen oznamovat podezření z trestného činu orgánům činným v trestním řízení (§ 8 trestního řádu), což jistě nemůže být důvodem podjatosti. Pracovník správce daně také může být objektem trestního oznámení podaného daňovým subjektem; v zásadě by takový postup daňového subjektu měl unést, aniž by to mělo vliv na jeho postup v řízení a rozhodování; ostatně automatismus vyloučení pracovníka z daňového řízení v důsledku podaného trestního oznámení by mohl být daňovými subjekty zneužitelný. Pro posouzení významu trestního oznámení je však nezbytné znát, kdo je podal, jaké a čí trestné činnosti se mělo týkat a jaký byl výsledek šetření. Nic z toho není obsahem daňového spisu ani to nebylo krajským soudem zjišťováno. Pro závěr o nepodjatosti nestačí formálně správný postup úřední osoby ani součinnost dalších úředních osob, a už vůbec nelze v této souvislosti hodnotit v neprospěch daňového subjektu délku daňové kontroly.

Za daného stavu ovšem není možné stěžovateli přisvědčit, že závěr krajského soudu o nepodjatosti pana S. není správný, neboť k takovému hodnocení neměl dostatek podkladů. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že o existenci trestního oznámení měl určitou vědomost, ale podklady, z nichž čerpal a na jejichž základě podjatost hodnotil, součástí spisu neučinil. Závěr krajského soudu tedy není podložen řádným zjištěním skutečného stavu věci. Důvodná je proto další stěžovatelova námitka nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci a nedůvodného odmítnutí procesních návrhů. Podle § 65 odst. 2 s. ř. s. je soud oprávněn doplnit důkazy provedené správním orgánem. Podstatné pro úvahu, jestli je třeba důkazy doplnit, je, zda je toho třeba pro posouzení důvodnosti žaloby (§ 78 s. ř. s.). Odmítl-li v daném případě krajský soud doplnění důkazů k existenci a významu podaného trestního oznámení, nebyl jeho postup správný a jeho důvody k takovému postupu neobstojí. Jeho postup je vadou, která mohla mít vliv na zákonnost vydaného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 12. října 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu