



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **A. B.**, zastoupený Mgr. Idou Klosíkovou, advokátkou se sídlem Sokolská třída 318/39, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2018, č. j. 22 Af 63/2017 – 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2017, č. j. 15025/17/5300-21441-711671, zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 26. 3. 2015, č. j. 1134107/15/3211-50525-803042. Posledně uvedeným rozhodnutím správce daně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období třetího čtvrtletí 2014 ve výši 147 629 Kč.

[2] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobce uplatnil odpočet DPH ve výši 264 869 Kč včetně částky 208 264 Kč, odpovídající DPH z kupní ceny vozidla X, které měl žalobce dle svého tvrzení koupit od společnosti Texa Trade s. r. o. (dále jen „*společnost Texa Trade*“) za kupní cenu 1 200 000 Kč. Tato společnost měla vozidlo předtím nabýt od L. B. za kupní cenu ve výši 550 000 Kč a dosáhnout vyšší ceny tím, že zajistila opravu vozidla. Správce daně vyhodnotil nabytí vozidla od společnosti Texa Trade jako fiktivní obchod mezi propojenými osobami. Měl za to, že ve skutečnosti žalobce nabyl automobil přímo

od L. B. K tomuto závěru dospěl na základě provedeného dokazování, zejména s ohledem na to, že žalobce nebyl schopen při výslechu popsat osobu, s níž za společnost Texa Trade jednal, neměl protokoly o převzetí automobilu, nevysvětlil, kde získal peněžní prostředky na koupi automobilu, a vozidlo neopustilo autoservis L. B., kde bylo opravováno. Žalovaný poukázal na další neobvyklé okolnosti obchodu, například že L. B. a žalobce jsou obchodní partneři a přátelé a pocházejí ze stejné vesnice; před úhradou kupní ceny společnosti Texa Trade byly vloženy na soukromý účet žalobce peněžní prostředky v hotovosti; žalobce si deklarovaného prodávajícího vozidla – společnost Texa Trade – neprověřil; deklarované transakce mezi L. B., společností Texa Trade a žalobcem proběhly ve velmi krátké časové souslednosti; a podobně [viz k tomu odstavec 43 rozhodnutí žalovaného, body (a) až (j)].

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 23. 7. 2018, č. j. 22 Af 63/2017 – 56, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Žalobce své námitky zaměřil především na otázku provádění a hodnocení důkazů daňovými orgány. Krajský soud k tomu nejprve shrnul právní úpravu a judikaturu k dokazování a přechodu důkazního břemene na daňový subjekt. Postup správce daně označil za správný, neboť ten zjistil rozdíly mezi údaji dokládány žalobcem v daňovém řízení (tedy že žalobce koupil automobil od společnosti Texa Trade) a údaji v registru silničních vozidel a další okolnosti (viz odstavec [2] výše). Společnost Texa Trade v registru vozidel zapsána nebyla a sám žalobce v přihlášce k registraci automobilu tvrdil jeho koupi přímo od L. B. Vzhledem k uvedenému a dalším okolnostem (viz k tomu odstavec [2] výše) správce daně oprávněně získal pochybnosti o věrohodnosti a správnosti dokladů předložených žalobcem.

[5] Krajský soud uvedl, že tyto pochybnosti postačovaly pro přechod důkazního břemene zpět na žalobce. Ten však další důkazy nenavrl a namísto toho se v odvolání proti rozhodnutí správce daně – platebnímu výměru – zaměřil na polemiku s jeho závěry a namítl vadný postup při výslechu svědka Zdeňka Levaye, jednatele společnosti Texa Trade (jenž ovšem do té doby vyslechnut ani nebyl), a svědka B. Správce daně postupoval správně, pokud doplnil dokazování výsledkem těchto svědků, respektive zopakoval výslech svědka B. Krajský soud pak aprobevoval pochybnosti žalovaného o věrohodnosti svědka L., jenž vypovídal ve prospěch skutkové verze žalobce.

[6] Ohledně žalobní námitky podjatosti úředních osob správce daně se krajský soud s názorem žalobce neztotožnil. Žalobce spatřoval podjatost v tom, že po podání odvolání tyto osoby prováděly dvou výslechy svědků, ačkoli dříve vedly řízení správce daně, tedy v prvním stupni. Krajský soud k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, podle něhož doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení může provést shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve. V projednávané věci navíc správce daně neprováděl výslechy svědků z pověření odvolacího orgánu dle § 115 odst. 1 daňového řádu, ale postupem podle § 113 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení umožňuje správci daně, aby sám (tj. bez pověření odvolacího orgánu) po podání odvolání doplnil řízení o nezbytné úkony. Jedná se tedy o úkony v rámci postupu správce daně jako orgánu rozhodujícího v prvním stupni a

pokračování

zásada dvojinstančnosti nebyla porušena. O odvolání rozhodl žalovaný a toto rozhodnutí vydala úřední osoba, která se na úkonech správce daně nepodílela a vůči níž námitky podjatosti nesměřovaly.

[7] Krajský soud shledal nedůvodnou také žalobní námitku týkající se tvrzených pochybení při výsleších svědka B. Krajský soud připustil, že pokud k prvnímu výslechu tohoto svědka došlo dne 10. 2. 2015 bez vyrozumění žalobce, jednalo se o vadu řízení. Tu však správce daně procesně korektním postupem napravil novým výslechem tohoto svědka dne 23. 10. 2015, o kterém již žalobce vyrozuměn byl, ale k výslechu se nedostavil.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Nejprve stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Spatřuje ji v tom, že v žalobě uvedl konkrétní důkazy, které nebyly hodnoceny žalovaným a nepromítly se v jeho úvaze. Krajský soud však na to v napadeném rozsudku nereagoval. Dále v kasační stížnosti [pod rubrikou „*Hodnocení důkazů (nabytí vlastnických práv předcházejícím subjektem)*“] uvádí, že krajský soud se též nezabýval okolnostmi nabytí a pozbytí vlastnických práv k vozidlu přímo společností Texa Trade, ačkoli to stěžovatel v žalobě namítal. Krajský soud a žalovaný se totiž zabývali pouze tím, jak nabyl vlastnictví stěžovatel.

[10] V další části kasační stížnosti [pod rubrikou „*Hodnocení důkazů (nabytí vlastnických práv stěžovatelem)*“] namítá chybné hodnocení důkazů ze strany žalovaného a krajského soudu a zdůrazňuje, že převod vozidla ze společnosti Texa Trade na stěžovatele shodně potvrdili ve své výpovědi svědci L. a B. Naopak ze žádného důkazu nevyplývá, že by stěžovatel vlastnická práva k vozidlu nabyl přímo od L. B.

[11] Pod rubrikou „*Hodnocení důkazů jako celek*“ stěžovatel uvádí, že na něj nepřšlo důkazní břemeno, protože „žalovaný nehodnotil veškeré důkazy co do jejich obsahu“, zejména pak nehodnotil „*právně relevantním způsobem*“ nabytí vlastnictví na straně „*přímého dodavatele vozidla*“ (míněno zřejmě společnost Texa Trade – pozn. soudu). Stejného pochybení se měl dopustit i krajský soud.

[12] Pod rubrikou „*Svědecká výpověď*“ stěžovatel namítá, že krajský soud připustil možnost provést svědeckou výpověď svědka B. v rámci odvolacího řízení bez účasti stěžovatele. Dále obecně brojí proti užití svědecké výpovědi téhož svědka z jiného daňového řízení.

[13] Závěrem kasační stížnosti (pod rubrikou „*Podjatost úředních osob*“) stěžovatel setrvává na svém názoru o podjatosti úředních osob správce daně, které prováděly výslechy svědků po podání odvolání. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2018, č. j. 52 Af 36/2016 - 151. Stěžovatel připouští, že dle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán uložit správci daně odstranění vad řízení. Nicméně z § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu plyne omezení, které stanoví, jaké osoby se nesmějí **podílet** na odvolacím řízení. Stěžovatel uzavírá, že je třeba chránit práva

stěžovatele formou dodržení zásady dvojinstančnosti řízení a neupřednostnit rychlost řízení.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a poukazuje na „opakující se ráz stěžovatelových námitek“. Poté obsáhle shrnuje provedené důkazy, které vyvolaly oprávněné pochybnosti, že došlo k převodu vozidla, jak tvrdí stěžovatel. Žalovaný rekapituluje, z jakého důvodu došlo k následnému přechodu důkazního břemene na stěžovatele (viz k tomu odstavec [2] výše). Zdůrazňuje také, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jelikož nenavrl na podporu svojí skutkové verze žádné důkazy, ačkoli bylo na něm, aby svá tvrzení prokázal. Tento procesní neúspěch však nemůže změnit stěžovatelova snaha o zpochybnění provedených důkazů a změnu jejich hodnocení ve svůj prospěch.

[15] Žalovaný připouští, že části výpovědí svědků B. a L. se shodují, nicméně v některých otázkách souvisejících s prodejem vozidla se jejich výpovědi rozcházejí. Tomu odpovídá hodnocení daňových orgánů i krajského soudu. Co se týče výsledku svědka B., žalovaný souhlasí se stěžovatelem, že se dopustil pochybení při prvním výslechu. To však bylo napraveno výsledkem pozdějším, jehož se stěžovatel mohl zúčastnit. Tohoto práva však nevyužil.

[16] Ohledně tvrzené podjatosti úředních osob žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, ve kterém soud konstatoval, že pokud správce daně provádí úkony v odvolacím řízení, činí tak stále jako správní orgán prvního stupně, nikoli jako orgán odvolací. Zásada dvojinstančnosti je pak zachována i v případě, pokud k doplnění důkazů přistoupí sám správce daně bez toho, aby byl pověřen odvolacím orgánem. Správce daně se totiž nepodílí na hodnocení důkazů v odvolacím řízení.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel v kasační stížnosti na argumentaci krajského soudu v napadeném rozsudku konkrétněji nereaguje a spíše jen opakuje tvrzení, která uplatnil již v žalobě s tím, že jeho výtky nemíří pouze proti žalovanému, ale proti žalovanému a krajskému soudu. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (viz například rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz). Obsah a kvalita kasační stížnosti tak do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (srovnej například rozsudky

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42).

[20] Nejvyšší správní soud dodává, že kasační stížnost je navíc na samé hranici srozumitelnosti. Jistě není úlohou soudu hodnotit kvalitu jazykového vyjádření, avšak některé části kasační stížnosti je prakticky obtížné pochopit. Stěžovatel například doslova uvádí. „*Nehodnocení vlastnických práv u předcházejícího nabyvatele je podmínkou pro kontextuální hodnocení celého obchodního případu a stěžovatel nehodnocení nabytí a pozbytí vlastnických práv namítal již v daňovém řízení, fakticky nebyla hodnocena ani v rámci soudního řízení*“. Neschopnost stěžovatele (jeho zástupkyně) zřetelně formulovat kasační argumenty však nemůže znamenat povinnost soudu tyto argumenty vyhledávat a domýšlet. Nejvyšší správní soud proto rekapituloval a dále vypořádává kasační body pouze v míře, v níž byly srozumitelné.

[21] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud (a) se nevyjádřil k (blíže neurčeným) důkazům, které nebyly hodnoceny žalovaným; a (b) nezabýval se okolnostmi nabytí a pozbytí vlastnických práv k vozidlu přímo společností Texa Trade.

[22] Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčuje. Napadený rozsudek je řádně a přezkoumatelně odůvodněn a reaguje na všechny žalobní body. Co se týče kasační námitky sub (a) výše, stěžovatel neupřesnil, jaké „*důkazy*“ měl krajský soud opomenout ve svém hodnocení. Z rozsudku je však patrné, že soud obsírně rekapituloval důkazy provedené v daňovém řízení (viz odstavec 8 napadeného rozsudku), poté vyložil otázku přechodu důkazního břemene na daňový subjekt (odstavec 10), následně posoudil vznik pochybností správce daně, přechod důkazního břemene na stěžovatele v projednávané věci a hodnocení důkazů ze strany žalovaného a správce daně (odstavec 11).

[23] Je sice pravdou, že na straně 5 žaloby stěžovatel obecně uvedl, že „*žalovaný provedl nepřípustnou selekci listinných důkazních prostředků, kdy důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (tedy stěžovatele) vyloučil ze své úvahy*“. K tomu však neuvedl, jaké důkazní prostředky má na mysli. Z předcházejícího textu tohoto žalobního bodu (bod IV. nazvaný „*Hodnocení důkazů žalovaným*“) je zřejmé, že nejde o „*důkazní prostředek*“, jenž by navrhl v daňovém řízení sám stěžovatel. Jde pouze o výtky vůči hodnocení důkazů, které opatřil správce daně. Tomu ostatně nasvědčuje i rubrika této části žaloby.

[24] Krajský soud na takto obecnou námitku vhodně reagoval v odstavci 14 napadeného rozsudku, kde uvedl: „*Podobným obsahovým deficitem (tj. nekonkrétností, která neumožňuje věcné vypořádání) trpí námitka žalobce o nepřípustné selekci listinných důkazních prostředků, kdy žalovaný podle žalobce listinné důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce vyloučil ze své úvahy. Žalobce však žádný takový opomenutý důkazní prostředek neoznačil a naopak z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný listinné důkazy prokazující koupi automobilu žalobcem od společnosti Texa Trade s.r.o., jakož i koupi automobilu touto společností (obě kupní smlouvy, faktury, doklady o zaplacení kupních cen) hodnotil, ale s ohledem na prokázané pochybnosti je neshledal jako dostačující k prokázání toho, že se obchod udál tak, jak je v listinných dokladech uvedeno*“ (zvýraznění bylo přidáno). Nejvyšší správní soud považuje toto vypořádání žalobní námitky za dostatečné.

[25] Co se týče kasační námitky sub (b) výše, stěžovatel v kasační stížnosti ani u této námitky neupřesnil, jakými konkrétními okolnostmi tvrzeného nabytí vlastnického práva ze strany společnosti Texa Trade se krajský soud nezabýval. Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se otázce nabytí vlastnického práva, respektive roli společnosti Texa Trade v celém obchodu, podrobně věnoval.

[26] V projednávané věci je zřejmé, že zde existují dvě konkurující si skutkové verze. Na jedné straně daňová správa nepopírá existenci právní a účetní dokumentace transakce prodeje a koupě vozidla prostřednictvím společnosti Texa Trade, nicméně tento obchod považuje za fiktivní a učiněný s cílem dosáhnout neoprávněného odpočtu DPH. Na druhé straně stěžovatel toto *de facto* popírá, zdůrazňuje právě právní a účetní dokumentaci této části obchodu (to jest nabytí vozidla ze strany společnosti Texa Trade a následný prodej stěžovateli), a dovolává se těch částí výpovědí svědků, které nasvědčují tomu, že tato transakce skutečně proběhla.

[27] Krajský soud v odstavci 11 napadeného rozsudku přesvědčivě vyložil, proč neuvěřil skutkové verzi stěžovatele ohledně koupě vozidla od společnosti Texa Trade: „*Kromě toho, že si žalobce při výpovědi konané po necelém půl roce od tvrzené koupě auta (míněno koupě od společnosti Texa Trade) nevzpomněl na podrobnosti při sjednávání kupní smlouvy (zda nákup někdo zprostředkoval, s kým při sjednávání obchodního případu komunikoval), neoznačil zdroj finančních prostředků na úhradu jeho kupní ceny, tak navíc pokud by samotný postup při podpisu smlouvy a převzetí vozidla měl proběhnout tím způsobem, jakým jej popsal žalobce při své účastnické výpovědi dne 10. 1. 2015, neodpovídalo by to rozhodně obvyklému způsobu jednání podnikatele při takovém obchodu (žalobce si nevzpomněl na osobu, která za prodávajícího (míněno za společnost Texa Trade) jednala, neznal její jméno, kupoval auto za kupní cenu převyšující jeho příjmy uvedené v daňovém přiznání za celé relevantní kalendářní čtvrtletí od prodávajícího, který ani nebyl veden v registru vozidel, nevyžadoval žádný doklad či protokol o stavu vozidla, na jehož podkladě by mohl uplatňovat případné nároky z vad, a to v situaci, kdy se nejednalo o auto nové, ale naopak opravované).*“ Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že krajský soud se neopomněl zabývat okolnostmi tvrzeného nabytí vozidla od společnosti Texa Trade. Nelze mu vytýkat, že nepodrobil vyčerpávající analýze každý jednotlivý krok v řetězci transakcí a zaměřil se pouze na podstatné okolnosti. To odpovídá skutečnosti, že stěžovatel v žalobě podrobnější argumentaci k této otázce nenabídl.

[28] Stěžovatel dále vytýká krajskému soudu, že shodně s žalovaným chybně hodnotil důkazy provedené správcem daně v daňovém řízení. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, stěžovatel v této otázce nepolemizuje s konkrétními závěry krajského soudu, ale spíše jen opakuje žalobní argumentaci, mířící proti odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a dodává, že nesouhlasí též s krajským soudem. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, jenž s evidentní znalostí správního spisu a důkazů provedených v daňovém řízení vyložil, proč uvěřil skutkové verzi žalovaného.

[29] Stěžovatel zdůrazňuje, že o převodu vozidla ze společnosti Texa Trade na stěžovatele shodně vypověděli svědci L. a B. Zde se však upíná jen na izolované pasáže z provedených výslechů. Přitom nezpochybňuje, že na něj přešlo důkazní břemeno a že

pokračování

poté nenabídl vlastní důkazy, které by skutkovou verzi správce daně vyvracely. Stěžovatel zdůrazňuje, že ze žádného důkazu nevyplývá, že by stěžovatel vlastnická práva k vozidlu nabyl přímo od L. B. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalovaný ani krajský soud nerozhodovali o otázce nabytí vlastnického práva. Krajský soud pak posuzoval právě jen zákonnost rozhodnutí žalovaného, jímž byl aprobován platební výměr správce daně na daň z přidané hodnoty.

[30] Výše uvedené platí i ohledně obecné námitky stěžovatele, že důkazní břemeno na něj nepřešlo, protože „žalovaný nehodnotil veškeré důkazy co do jejich obsahu“, zejména pak neposuzoval „právně relevantním způsobem“ nabytí vlastnictví na straně „přímého dodavatele vozidla“ (míněno zřejmě společnost Texa Trade – pozn. soudu). Jak je uvedeno v odstavci [2] výše, žalovaný ve svém rozhodnutí vypočetl devět konkrétních okolností vyvolávajících oprávněné pochybnosti o skutečném průběhu obchodu s vozidlem. Stěžovatel proti nim neklade konkrétní argumentaci, pouze zdůrazňuje jednotlivý „krok“ (nabytí vozidla ze strany společnosti Texa Trade), aniž by však blíže vysvětlil, v čem by právě podrobnější zkoumání tohoto „kroku“ mělo zvrátit závěry žalovaného.

[31] Co se týče tvrzené vady řízení – výsledku svědka B. – k této námitce se plně vyjádřil již krajský soud v odstavci 13 napadeného rozsudku. Proti argumentaci krajského soudu se stěžovatel blíže nevymezil ani s ní konkrétněji nepolemizuje. Nejvyšší správní soud proto jen stručně shrnuje, že správce daně tohoto svědka vyslechl nejprve dne 10. 2. 2015 (protokol z výsledku č. j. 526757/15/3211-50525-803042, pořadové č. 14 ve spisu správce daně), aniž by o výsledku předem uvědomil stěžovatele. Tuto vadu však po podání odvolání napravil opakovaným výsledkem téhož svědka dne 20. 10. 2015 (protokol z výsledku č. j. 2780381/15/3211-50525-803042, pořadové č. 44 ve spisu správce daně), o němž stěžovatele předem písemně vyrozuměl (listina č. j. 2591840/15/3211-50525-803042 s doručenkou). V dalším kasační soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku (odstavec 13), s nímž se plně ztotožňuje.

[32] Poslední kasační námitka se týká tvrzené podjatosti úředních osob správce daně, které prováděly výsledky svědků po podání odvolání. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2018, č. j. 52 Af 36/2016 - 151. Tento odkaz není přílehlavý, neboť v judikované věci byla posuzovaná otázkou podjatost ustanoveného znalce z důvodu přímého konkurenčního vztahu k žalobci. Naopak v nyní projednávané věci stěžovatel dovozuje podjatost úředních osob pouze z toho, že jednaly za správce daně nejprve před vydáním platebního výměru a poté prováděly procesní úkony (výslech svědků) i po podání odvolání proti tomuto rozhodnutí. Stěžovatel tedy ani netvrdil žádný důvod podjatosti, který by mohl být podobný důvodu v judikované věci.

[33] Stěžovatel z rozsudku č. j. 52 Af 36/2016 - 151, cituje závěrečnou pasáž, v níž Krajský soud v Hradci Králové uvedl, že „[p]ři dalším doplnění dokazování bude žalovaný, resp. správce daně prvního stupně, dbát na to, aby v odvolacím řízení pověřil k provádění úkonů uložených odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu jiné úřední osoby než ty, které byly činné v prvním stupni (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014-62)“. To ovšem nepředstavuje nosné důvody rozhodnutí soudu. Ještě významnější je však to, že „precedenční přednost“ má judikovaný názor Nejvyššího správního soudu, jenž ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 172/2017 - 59, dospěl k názoru

přesně opačnému, tedy že úřední osoby činné v prvostupňovém řízení nejsou bez dalšího podjaté, pokud mají provádět úkony dle pověření odvolacího orgánu.

[34] Stěžovatel se dovolává § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, z něhož plyne omezení, jaké osoby se nesmějí **podílet** na odvolacím řízení. Podle uvedeného ustanovení *úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni*. Již z textu tohoto ustanovení je zjevné, že cílí jinak, než kde jeho normativní dopad spatřuje stěžovatel. Toto ustanovení zamýšlí zabránit situacím, v nichž by se na řízení a konec konců i na rozhodovací činnosti odvolacího orgánu podílela osoba, která byla činná v téže věci, případně i rozhodovala jako správní orgán prvního stupně. Taková „systémová“ podjatost dané osoby bez ohledu na její subjektivní vztah k věci či účastníkům řízení je zjevná. Měla by totiž objektivní zájem na tom, aby případné vady prvostupňového řízení či nezákonnost rozhodnutí byly potlačeny či shledány nevýznamnými.

[35] O takovou situaci se zde však zjevně nejedná. V rozsudku č. j. 1 Afs 172/2017 – 59, Nejvyšší správní soud k podobné situaci, kdy odvolací orgán pověří správce daně provedením dílčích úkonů (§ 115 daňového řádu), uvedl, že „[ú]čelem pověření správce daně je, aby v souladu se zásadou rychlosti řízení byly vady řízení nebo rozhodnutí správce daně odstraněny co nejdříve. Tomu odpovídá racionální předpoklad, že doplnění dokazování provede shodná úřední osoba, která vedla řízení za správce daně již dříve, neboť je nejlépe obeznámena s předmětem řízení. Institut pověření správce daně v odvolacím řízení podle § 115 daňového řádu je zákonem předvídanou výjimkou z obecné zásady oddělení první a druhé instance (srovnej § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, § 14 odst. 5 správního řádu). Daňovým řádem sledovaný účel – doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení – nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu.“

[36] Krajský soud správně uvedl, že se tyto judikatorní závěry sice týkají § 115 daňového řádu, ale uplatní se i na postup podle § 113 odst. 2 daňového řádu, jenž byl aplikován v nyní projednávané věci. Ten umožňuje správci daně, aby sám (tedy bez pověření odvolacího orgánu) po podání odvolání doplnil řízení o nezbytné úkony. Krajský soud správně dovodil, že pokud uvedené judikatorní závěry platí pro úkony provedené z pověření odvolacího orgánu, tím spíše (argument *a maiori ad minus*) to platí pro úkony, které činí správce daně jako orgán prvního stupně z vlastní iniciativy.

[37] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek není zatížen tvrzenými vadami, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[38] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalovaného - v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

pokračování

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

V Brně dne 25. června 2020

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu