

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. T. V.**, zastoupen Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2018, č. j. 9151/18/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 7. 9. 2020, č. j. 65 Af 30/2018 – 90,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci s předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj vydal dne 17. 12. 2013 dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.293.840 Kč a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 258.768 Kč. Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, a

věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 149/2016 – 35; dále též „první zrušující rozsudek“). Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a pochybení správce daně při získání informací během místního šetření. Nejvyšší správní soud nad rámec k dosud zjištěnému skutkovému stavu uvedl, že klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost EUROFARMS 2008, s.r.o. (dále jen „EUROFARMS“) nabyla akcie jako komitent „v jednom kroku“ přímo od osob, se kterými žalobce uzavřel smlouvy o převodu cenných papírů, anebo zda vlastnické právo ze smluv s třetími osobami nenabyla, ale nabyla ho „ve dvou krocích“ – třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS. Právě tento druhý krok by podle kasačního soudu dal vzniknout stěžovatelově daňové povinnosti.

[3] Žalovaný po doplnění odvolacího řízení ve věci opětovně rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí opět žalobu, které krajský soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2019, č. j. 65 Af 30/2018 – 49, vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v prvé řadě konstatoval, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Za stěžejní pro právní posouzení věci měl krajský soud hodnocení závěru žalovaného o výši kupní ceny akcií prodaných žalobcem společnosti EUROFARMS smlouvou ze dne 12. 3. 2009. Nebylo sporu o tom, že v písemné smlouvě byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75.700.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392.227,97 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Tento závěr žalovaného však považoval krajský soud za nedostatečný. Závěr, že žalobce neprokázal určení různé ceny akcií a faktickou realizaci komisionářské smlouvy, je totiž podle soudu přinejmenším zavádějící. Spíše než úvahy o tom, zda došlo k „faktické realizaci komisionářské smlouvy“, měl žalovaný postavit najisto, zda zpochybňuje pravost a obsah těchto smluv, či nikoliv. Dále krajský soud považoval za nedostatečný způsob, jakým žalovaný vyhodnotil provedené důkazy.

II. Druhý zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu

[4] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 31. 3. 2020, č. j. 1 Afs 328/2019 – 38 (dále též „druhý zrušující rozsudek“), zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[5] Soud nejprve podrobně vysvětlil, že žalobci byla daň pravomocně doměřena před uplynutím lhůty pro stanovení daně (tj. nedošlo k prekluzi práva stanovit daň). Dále konstatoval, že žalovaný dostál pokynům obsaženým v předcházejícím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Žalovaný stanovil daň na základě dokazování (nikoli na základě pomůcek), odstranil vady řízení související s postupem při získání informací při místním šetření a zabýval se otázkou, jakým způsobem došlo k převodu akcií. Po doplnění dokazování v odvolacím řízení nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že k převodu akcií došlo ve dvou krocích, tedy že nejprve nabyl akcie do svého vlastnictví žalobce (na základě smluv uzavřených s jednotlivými akcionáři společnosti

SALIX MORAVA a.s., dále jen „SALIX MORAVA“) a následně je od žalobce nabyla společnost EUROFARMS.

[6] Podle soudu nebylo sporu o tom, že žalobce v roce 2009 prodal 193 kusů akcií společnosti SALIX MORAVA společnosti EUROFARMS (kupní smlouva o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009). Žalobce byl k 1. 2. 2009 vlastníkem 182 akcií společnosti SALIX MORAVA, dalších 14 akcií této společnosti nakoupil dne 30. 1. 2009 a následně dne 11. 2. 2009 dalších 12 akcií (smlouvy o úplatném převodu cenných papírů). Celkem 25 z těchto akcií, nově nabytých v roce 2009, přitom bylo předmětem prodeje společnosti EUROFARMS dne 12. 3. 2009. Z celkového počtu 193 akcií, které žalobce uvedeného dne prodal, tedy 168 pořídil více než 6 měsíců před jejich prodejem, a tudíž byl příjem z jejich prodeje osvobozen od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona o daních z příjmů. Sporný tedy byl prodej zbývajících 25 kusů akcií, které žalobce vlastnil po dobu kratší než 6 měsíců, a příjem z jejich prodeje tak od daně osvobozen nebyl.

[7] Nejvyšší správní soud považoval za zřejmé, že v kupní smlouvě o úplatném převodu cenného papíru ze dne 12. 3. 2009 byla sjednána kupní cena všech 193 akcií na částku 75.700.000 Kč, aniž by byla rozlišena cena jednotlivých akcií. Správce daně i žalovaný vyšli shodně z jednotkové ceny prodaných akcií ve výši 392.27,97 Kč, kterou vypočetli podílem celkové ceny akcií a počtu prodaných akcií. Oproti tomu žalobce tvrdil, že cena každé akcie prodané smlouvou ze dne 12. 3. 2009 nebyla shodná, ale u 25 prodaných akcií, které předtím koupil smlouvami ze dne 30. 1. 2009 a ze dne 11. 2. 2009, činila toliko 40.000 Kč za akcii (v případě akcií od p. J. Č., Ing. J. H., p. V. S., p. J. K., Ing. Z. Š. a Ing. V. N. 50.000 Kč za akcii). Toto tvrzení opíral o komisionářské smlouvy ze dne 26. 1. 2009 a ze dne 6. 2. 2009, ve kterých se měl s kupující společností EUROFARMS dohodnout, že mu akcie, které měl po uzavření komisionářské smlouvy nakoupit, prodá za stejnou cenu, za kterou je koupil, což je právě cena ve výši 40.000 Kč, resp. 50.000 Kč za 1 akcii.

[8] Nejvyšší správní soud se v otázce prodejní ceny akcií (tedy za jakou částku společnost EUROFARMS od žalobce odkoupila 25 ks sporných akcií) neztotožnil s krajským soudem v tom, že by hodnocení komisionářských smluv žalovaným nebylo správné. Z rozhodnutí žalovaného totiž jednoznačně vyplynulo, že pod „neprokázáním faktické realizace“ komisionářských smluv rozuměl neprokázání postupu podle cenových ujednání zde uvedených. Žalovaný přitom v napadeném rozhodnutí předestřel přesvědčivou argumentaci, která řádně odůvodňuje závěr, že komisionářské smlouvy nemohou prokázat rozdílnou prodejní cenu akcií, neboť nebylo prokázáno, že by smluvní strany postupovaly při koupi akcií podle cenových ujednání obsažených v komisionářských smlouvách.

[9] Podle Nejvyššího správního soudu dále nemohl obstát ani závěr krajského soudu o nezákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného z důvodu neprovedení výslechu svědka E. (jednatele, který jménem společnosti EUROFARMS podepsal komisionářské smlouvy); výslech tohoto svědka byl při aktuálně zjištěném skutkovém stavu nadbytečný.

III. Napadený rozsudek krajského soudu a důvody kasační stížnosti

[10] Krajský soud poté v rámci dalšího řízení dospěl, s ohledem na závěry druhého zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, které jsou pro něj závazné, k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[11] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel předně uvedl, že jeho kasační stížnost není opakovanou kasační stížností ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť předchozí kasační stížnost podával žalovaný. Kasační důvody navíc spočívají v nesprávném řešení otázky, kterou se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval.

[13] Nejvyšší správní soud, potažmo poté krajský soud, se nesprávně vypořádal s námitkou týkající se prekluze práva stanovit daň. Kasační soud se totiž touto otázkou zabýval toliko povrchně, aniž by vzal v úvahu konkrétní žalobní námitky týkající se nenaplnění podmínek pro prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu ve vazbě na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 14. 5. 2012. Předmětná výzva nemohla být úkonem prodlužujícím lhůtu dle uvedeného ustanovení daňového řádu, neboť jednoznačně nevedla k doměření daně. Výzva navíc neobsahovala zákonné náležitosti dle § 102 daňového řádu. Stěžovatel obsáhle vysvětlil, proč v dané věci došlo k prekluzi práva daň stanovit.

[14] Dále stěžovatel setrval na svých námitkách, podrobně popsaných v žalobě, týkajících se hodnocení komisionářských smluv a neprovedení výslechu svědka E.; kategoricky nesouhlasil se závěry druhého zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ohledně řešení uvedených otázek. Stěžovatel uvedl, že rozdílné ceny sporných akcií byly dostatečně prokázány ujednáními v předložených komisionářských smlouvách, podle kterých bylo jednoznačně postupováno. Stejně tak mohly být prokázány výslechem jediné osoby oprávněné jednat za společnost EUROFARMS – pana E. Jeho výslech nemohl být hodnocen jako nadbytečný a neúčelný.

[15] V rámci dalšího okruhu kasační argumentace stěžovatel brojil proti závěrům krajského soudu týkajícím se vad řízení (viz čl. IV a čl. VII žaloby). Žalovaný v odvolacím řízení chybně použil výzvu dle § 89 daňového řádu (postup k odstranění pochybností); takový postup lze použít výlučně v řízení před vyměřením daně, o což se v rámci odvolacího řízení nejednalo (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 – 81, usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147, rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 – 106). Žalovaný tak měl správně použít výzvu podle § 92 odst. 4 daňového řádu (k tomu viz rovněž rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016 – 37). Krajský soud se s uvedenou námitkou dostatečně nevypořádal. Stěžovatel nemůže za to, že správce daně i žalovaný v odvolacím řízení postupovali při doměření daně nezákonně.

[16] Stěžovatel rovněž vytrval na své námitce týkající se vadného postupu při vedení spisu – správce daně v rámci svého rozhodnutí odkazoval na důkazní prostředky, které byly do veřejné části spisu přeřazeny prokazatelně až po vydání dodatečného platebního výměru a před nahlédnutím do spisu, což je v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu. Pokud totiž správce daně prováděl hodnocení důkazů, na základě kterého vydal dodatečný platební výměr, pak veškeré podklady, na které v rozhodnutí odkazoval, musely být ke dni jeho vydání součástí veřejné části spisu. Postup správce daně zatížil řízení vadou zjevné nezákonnosti. Konstatování krajského soudu, že námitky stěžovatele týkající se vedení spisu jsou pouze obecné, a není zřejmé, o jaké listiny se mělo jednat, a že z nich nevyplývá žádné konkrétní pochybení, považuje stěžovatel za ryze účelové. Pokud jde o specifikaci konkrétních listin, pak písemnosti, které byly založeny do daňového spisu až po vydání dodatečného platebního výměru, jsou jednoznačně specifikovány v úředních záznamech správce daně o založení kopií písemností do daňového spisu stěžovatele ze spisu daňového subjektu EUROFARMS a SALIX MORAVA – tyto úřední záznamy jsou datovány v období od 8. 1. 2014 do 16. 1. 2014, tedy až po vydání dodatečného platebního výměru (oba tyto úřední záznamy navrhuje stěžovatel provést k důkazu). Správce daně tak stěžovatele neseznámil se všemi podklady pro rozhodnutí, které byly rozhodné pro vznik platební povinnosti na straně stěžovatele. Došlo proto rovněž k porušení jeho práva na spravedlivý proces.

[17] S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, č. j. 15 Af 8/2014 – 62, stěžovatel namítl, že S. T., Dis. a Ing. M. B. byly činné jak v řízení před správcem daně, tak i v rámci odvolacího řízení, čímž byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení. K takové vadě způsobující nezákonnost rozhodnutí by měly soudy přihlížet z úřední povinnosti.

IV. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační námitky týkající se prekluze práva stanovit daň a nesprávného posouzení prodejní ceny akcií jsou nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Krajský soud se plně řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v jeho druhém zrušujícím rozsudku.

[19] Pokud jde o námitku nesprávného posouzení procesních vad, žalovaný se ztotožnil s posouzením uvedeným krajským soudem v napadeném rozsudku. Upozornil také, že v řízení o kasační stížnosti žalovaného vedené pod sp. zn. 1 Afs 328/2019 Nejvyšší správní soud neshledal v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s., že by bylo řízení před soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[20] Námitka spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti představuje námitku novou, tedy v souladu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou. Stěžovatelem citované závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem nadto Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, č. j. 1 Afs 172/2017-59, bod 73.

[21] Žalovaný tedy navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejprve soud uvádí, že stěžovatel byl oprávněn podat proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které mohl uvést i jiné námitky, než že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.], neboť předchozí kasační stížnost podával žalovaný.

[25] Zároveň je třeba upozornit, že Nejvyšší správní soud je nyní striktně vázán právními názory, které sám vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku (č. j. 1 Afs 328/2019 – 38), neboť i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti (bez ohledu na to, zda předchozí kasační stížnost podal jiný účastník řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[26] S ohledem na uvedené je tedy soud vázán svým předchozím posouzením (vysvětleným ve druhém zrušovacím rozsudku) otázky prekluze práva stanovit daň a hodnocením komisionářských smluv, včetně souvisejícího neprovedení výslechu svědka – pana E. Krajský soud v napadeném rozsudku právní názory druhého zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu beze zbytku převzal a zcela v souladu s nimi rozhodl. Stěžovatel však ve své kasační stížnosti požaduje, aby nyní Nejvyšší správní soud své závěry vyřčené v předchozím zrušujícím rozsudku přehodnotil, resp. uvedené námitky znovu, podrobněji posoudil. V posuzované věci však nedošlo ke skutečnostem, které by mohly vázanost kasačního soudu vysloveným právním názorem prolomit (viz výše bod [25]). Soud se proto nyní nemůže uvedenými otázkami znovu zabývat a případně dospět k jiným závěrům, jak navrhuje stěžovatel. Uvedené kasační námitky je proto nutno považovat za nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a jako takové je musí soud odmítnout. Nadto kasační soud zdůrazňuje, že v předchozím rozsudku vyslovil k nastoleným otázkám jasné stanovisko a své závěry podrobně odůvodnil, a to se znalostí kompletní spisové dokumentace, a tedy i žalobních námitek, které nyní stěžovatel ve své kasační stížnosti akcentuje.

[27] Za přípustné však lze považovat námitky stěžovatele směřující proti závěrům krajského soudu týkajícím se vad správního řízení.

[28] Stěžovatel nejprve namítl, že žalovaný v odvolacím řízení chybně použil výzvu dle § 89 daňového řádu (postup k odstranění pochybností), namísto výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu (podle kterého: „[p]*okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“). V této otázce lze zcela přisvědčit krajskému soudu, který na jednu stranu souhlasil se stěžovatelem, že výzva k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu by obecně měla být vydána před vyměřením (doměřením) daně, na druhou stranu však zdůraznil, že v nyní posuzovaném případě se jednalo o specifickou situaci danou tím, že žalovaný v odvolacím řízení v podstatě napravoval nesprávný postup správce daně, jenž byl zjištěn až v rámci soudního přezkumu.

[29] Nejvyšší správní soud totiž ve svém prvním zrušujícím rozsudku (jímž zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 25. 4. 2016, č. j. 65 Af 34/2014 – 95, a rovněž rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17974/14/5000-14102-702767) konstatoval, že správce daně postupoval při doměření daně nezákonně, neboť nesprávně vyhodnotil stěžovatelovu reakci na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel reagoval podáními, v nichž tvrdil, že dodatečné daňové tvrzení podávat nemusí, neboť daňové povinnosti nepodléhal. Nejvyšší správní soud uvedl, že tuto odpověď je nutno obsahově vyhodnotit jako podání dodatečného daňového tvrzení s uvedením výše daňové povinnosti 0 Kč. Správce daně ovšem nesprávně považoval výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení za nesplněnou, a proto doměřil daň z moci úřední pomocí pomůcek. Tento postup tak byl dle prvního zrušovacího rozsudku nezákonný, neboť stěžovatel výzvu splnil, a tudíž nebyla naplněna podmínka stanovení daně dle pomůcek. Správce daně měl proto správně postupovat tak, že zajistí odstranění formálních vad podání, tj. buďto zahájí postup k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), nebo, byly-li by splněny další zákonné podmínky pro využití tohoto institutu, daňovou kontrolu (§ 85 a násl. daňového řádu) (viz body [37] a [38] prvního zrušujícího rozsudku NSS).

[30] V dalším řízení následujícím po prvním zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo tedy na žalovaném, aby procesní vady, jichž se správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru dopustil, napravil. Krajský soud přitom správně upozornil, že s ohledem na specifika daňového řízení zpravidla nelze zrušit také prvostupňové rozhodnutí správce daně, neboť správce daně (prvostupňový orgán) nemůže po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat nové rozhodnutí (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 322/2016 - 49). Za této situace lze proto akceptovat, že žalovaný použil v rámci odvolacího řízení výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, byť za běžných okolností je namístě tuto výzvu použít výlučně před vyměřením daně.

[31] Krajský soud se tedy s uvedenou námitkou vypořádal dostatečně a také věcně správně. Stěžovatel ostatně v žalobě (ani v kasační stížnosti) neuvedl, jak ho uvedený postup žalovaného mohl zkrátit na jeho právech. Jak správně poznamenal krajský soud, stěžovatel měl v průběhu odvolacího řízení možnost doplňovat své odvolání a předkládat důkazy, účastnit se výslechu svědků a klást jim otázky.

[32] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s kasační námitkou týkající se vadného postupu správce daně při vedení spisu. Krajskému soudu lze přisvědčit, že tvrzení stěžovatele uvedená v žalobě týkající se tohoto pochybení byla spíše obecná; stěžovatel nespecifikoval, jaké listiny byly do osobního spisu daňového subjektu zařazeny až po vydání platebního výměru (až v kasační stížnosti stěžovatel zmínil, že tyto listiny jsou identifikovány v úředních záznamech datovaných v období od 8. 1.2014 do 16. 1. 2014), a zejména neuvedl, jaký konkrétní vliv na jeho možnost uplatňovat v daňovém řízení svá práva toto pochybení mohlo mít. Nadto kasační soud připomíná, že řízení před správním orgánem I. stupně a odvolacím správním orgánem tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a proto případná pochybení prvostupňového orgánu lze napravit v řízení odvolacím. Ze správního spisu je přitom patrné, že stěžovatel měl v rámci odvolacího řízení možnost se vyjadřovat ke všem podkladům rozhodnutí, a nelze tak shledat, že by došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces.

[33] Pokud jde o námitku porušení zásady dvojinstančnosti řízení, krajský soud správně uvedl, že tuto žalobní námitku bylo nutno hodnotit jako opožděnou, protože ji stěžovatel vznesl až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tato námitka je proto v řízení o kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Pro úplnost však soud uvádí, že v posuzované věci k porušení zásady dvojinstančnosti, a tedy ani k případné vadě způsobující nezákonnost rozhodnutí žalovaného, nedošlo. V odvolacím řízení totiž může být provedeno doplnění dokazování postupem dle § 115 daňového řádu úřední osobou, která byla pověřena jednat za správce daně již v prvostupňovém řízení. Takový postup přitom nezakládá vyloučení této úřední osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu (k tomu viz žalovaným odkazovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 172/2017-59). V nyní posuzované věci se přitom stěžovatelem jmenované úřední osoby podílely v rámci odvolacího řízení právě na doplnění dokazování.

VI. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 13. ledna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu