



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **Ing. V. N.**, zastoupený Mgr. Vlastimilem Němcem, advokátem se sídlem Wilsonova 217/7, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2018, čj. 9227/18/5200-10422-711621, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 9. 2. 2021, čj. 65 Af 29/2018-84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 12. 2013, čj. 1742325/13/3107-24802-801179, žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 543 855 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 108 771 Kč. Důvodem pro doměření daně bylo zvýšení daňového základu žalobce o jeho příjmy z prodeje 10 akcií společnosti SALIX MORAVA a. s., které žalobce v rozhodném zdaňovacím období prodal společnosti EUROFARMS 2008, s. r. o. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal a tvrdil, že akcie nenabyl pro sebe, ale na základě komisionářské smlouvy pro EUROFARMS. Toto odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2014, čj. 17973/14/5000-14102-702767, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce napadl naposledy uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne 25. 4. 2016, čj. 65 Af 32/2014-90, zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2017, čj. 10 Afs 142/2016-40 (dále „první zrušující rozsudek“), zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a shledal pochybení správce daně při místním šetření. Uvedl, že klíčové v dalším řízení bude zjistit, zda společnost 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 nenabylo napřímo, ale nabylo ho „ve dvou krocích“ (třetí osoby převedly akcie na žalobce a ten následně na společnost EUROFARMS).

[3] Žalovaný po doplnění odvolacího řízení ve věci opětovně rozhodl v záhlaví uvedeným rozhodnutím tak, že odvolání opět zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Dospěl k závěru, že převod akcií byl proveden ve dvou krocích. Společnost EUROFARMS tedy tyto akcie nenabylo na základě komisionářské smlouvy, ale na základě kupní smlouvy o úplatném převodu cenných papírů. Co se týče kupní ceny, tak provedené důkazy svědčily o tom, že akcie byly prodány jako balík za jednotnou cenu – 28 převáděných akcií bylo prodáno za celkovou cenu 11 300 000 Kč, čemuž odpovídala jednotková cena prodaných akcií ve výši 403 571,43 Kč. Žalobce tento závěr rozporoval a tvrdil, že část akcií byla prodána za podstatně nižší cenu (40 000 v případě devíti akcií a 50 000 v případě jedné akcie). Toto mělo plynout z uzavřené komisionářské smlouvy, v níž si strany sjednaly, že k převodu akcií dojde za totožnou cenu, za kterou žalobce akcie nakoupil od třetích osob. Žalovaný však dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by komisionářská smlouva byla fakticky realizována.

[4] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce rovněž žalobu ke krajskému soudu. Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2019, čj. 65 Af 29/2018-48, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vysvětlil, že žalovaný pochybil při dokazování. Podle krajského soudu předně nebylo zřejmé, co žalovaný myslel faktickou realizací komisionářské smlouvy, kterou měl žalobce neprokázat. Dále krajský soud uvedl, že žalovaný zásadně pochybil, když nevyslechl svědka E., kterého krajský soud považoval za významného. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný.

[5] Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, čj. 8 Afs 268/2019-49 (dále „druhý zrušující rozsudek“). V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že žalovaný dostal pokynům v prvním zrušujícím rozsudku. Odstranil vady řízení související s místním šetřením a daň stanovil na základě dokazování, nikoliv na základě pomůcek. Z provedeného dokazování pak vyplynulo – a v řízení to uznal i žalobce, a bylo to tak nesporné – že k převodu akcií došlo ve dvou krocích. V prvním kroku nabylo akcie žalobce. Ve druhém kroku pak žalobce akcie převedl na společnost EUROFARMS. Spornou zůstala jen otázka kupní ceny akcií použitá v tomto druhém kroku; tedy za jakou částku nakoupila akcie společnost EUROFARMS od žalobce. Z dokazování pak vyplynulo, že akcie byly prodány za jednotnou cenu, což žalobce rozporoval pouze odkazem na komisionářskou smlouvu. Nejvyšší správní soud přitom nesouhlasil s krajským soudem, že by nebylo zřejmé, co žalovaný rozuměl tím, že žalobce neprokázal

pokračování

faktickou realizaci této komisionářské smlouvy. Z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalobce neprokázal, že by se strany komisionářskou smlouvou při prodeji akcií skutečně řídily, tedy že akcie prodaly za různé ceny. Tento závěr provedenému dokazování odpovídá, a rozhodnutí žalovaného tedy bylo v tomto ohledu správné. Podle Nejvyššího správního soudu pak neobstál ani závěr, že žalovaný pochybil, když nevyšlechl svědka E. (jednatele, který jménem společnosti EUROFARMS podepsal komisionářskou smlouvu). Svědek E. by mohl vypovídat pouze ke skutečným ohledně uzavření komisionářské smlouvy. Tyto skutečnosti však byly nesporné. Sporná byla cena, za níž žalobce převedl akcie na společnost EUROFARMS. K této skutečnosti ale svědek E. nic relevantního vypovědět nemohl, a jeho výsledek by proto skutečně neúčelný byl. Závěrem pak Nejvyšší správní soud vysvětlil, že nedošlo k prekluzi doměření daňové povinnosti.

[6] Krajský soud ve svém rozsudku (specifikovaném v záhlaví) odkázal na závazný právní názor ve druhém zrušujícím rozsudku a žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s., a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] 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.

[9] Nejvyšší správní soud, potažmo poté krajský soud, se nesprávně vypořádal s námitkou týkající se prekluze práva stanovit daň. Nejvyšší správní 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) zákona č. 280/2009 Sb. 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 následně vysvětlil, proč v dané věci došlo k prekluzi práva daň stanovit.

[10] Dále stěžovatel setrval na svých námitkách, podrobně popsanych v žalobě, týkajících se hodnocení komisionářských smluv a neprovedení výslechu svědka E.; kategoricky nesouhlasil se závěry druhého zrušujícího rozsudku 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 výsledkem jediné osoby oprávněné jednat za společnost EUROFARMS – pana E. Jeho výsledek tudíž nemohl být hodnocen jako neúčelný.

[11] V rámci dalšího okruhu kasační argumentace stěžovatel brojil proti závěrům krajského soudu týkajícím se vad řízení. 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, čj. 5 Afs 31/2003-81, usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008-147, rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2007, čj. 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, čj. 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.

[12] Stěžovatel rovněž setrval 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.

[13] Závěrem s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2016, čj. 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.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační námitky týkající se (i) prekluze práva stanovit daň a (ii) nesprávného posouzení prodejní ceny akcií jsou nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Krajský soud se totiž plně řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v jeho druhém zrušujícím rozsudku. Pokud jde o námitku nesprávného posouzení procesních vad, žalovaný se ztotožnil s posouzením uvedeným krajským soudem v napadeném rozsudku. Upozornil také, že Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku neshledal, že by bylo řízení před soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Námitka spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti představuje námitku novou, tedy v souladu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustnou. Stěžovatelem citované závěry rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem nadto Nejvyšší správní soud odmítl v rozsudku ze dne 27. 6. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59, bod 73. Žalovaný tedy navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že se již zabýval skutkově i právně prakticky totožnou věcí v rozsudku ze dne 13. 1. 2021, čj. 1 Afs 350/2020-36 (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 12. 10. 2021, sp. zn. I. ÚS 735/21). Závěry napadeného rozsudku krajského soudu, argumentace stěžovatele v kasační stížnosti i vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti jsou v této věci a v odkazovaném rozsudku v podstatě totožné. V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit, a proto v podrobnostech odkazuje na úplné odůvodnění odkazovaného rozsudku.

[18] Co se přípustnosti kasační stížnosti týče, tak Nejvyšší správní 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.

[19] Zároveň je třeba upozornit, že Nejvyšší správní soud je nyní striktně vázán právními názory, které sám vyslovil ve druhém zrušujícím rozsudku. Přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti (bez ohledu na to, zda předchozí kasační stížnost podal jiný účastník řízení) je totiž 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 relevantní změně judikatury (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS).

[20] S ohledem na uvedené je tedy soud vázán svým předchozím posouzením (vysvětleným ve druhém zrušujícím rozsudku) otázky prekluze práva stanovit daň a hodnocením komisionářské smlouvy, včetně souvisejícího neprovedení výsledku svědka – pana E.. Krajský soud v napadeném rozsudku právní názory druhého zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu beze zbytku převzal a 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 Nejvyššího správního soudu vysloveným právním názorem prolomit (viz výše bod [19]). 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 nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., a jako takové je musí soud odmítnout. Nadto 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 zdůrazňuje.

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

[22] 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: *pokud 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*).

[23] V této otázce lze 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. Nejvyšší správní soud totiž ve svém prvním zrušujícím rozsudku 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 zrušujícího 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 [30] a [31] prvního zrušujícího rozsudku).

[24] V dalším řízení následujícím po prvním zrušujícím rozsudku bylo tedy na žalovaném, aby procesní vady, jichž se správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru dopustil, napravit. 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 NSS ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008-76, č. 1997/2010 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2017, čj. 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 pouze před vyměřením daně.

[25] Ve shodě s již shora označeným rozsudkem NSS ze dne 13. 1. 2021, čj. 1 Afs 350/2020-36, je tedy třeba uzavřít, že krajský soud se s uvedenou námitkou vypořádal dostatečně a také věcně správně. Konkrétně k posouzení krajského soudu uvádí stěžovatel

pokračování

v nynější věci pouze to, že je nedostatečné, jelikož stěžovatel nemůže za to, že správce daně a žalovaný postupovali při doměření daně nezákonně. To však žalobci nikdo nevytýká. Krajský soud pouze správně uvedl, že za těchto specifických okolností lze použít výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu i v rámci odvolacího řízení, a žalovaný proto nejednal nezákonně. Nejde tedy o to, že by tento postup krajský soud vytýkal žalobci, ale o to, že žalovaný nepochybil. Navíc, i pokud by se o jakékoliv pochybení jednat mělo, neuvedl stěžovatel, jak ho uvedený postup žalovaného měl 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. Vytýkaný postup tak nejenže byl v souladu se zákonem, ale ani stěžovatele nijak nepoškodil.

[26] 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 v žalobě nespécifikoval, 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. Ani v žalobě, ani v kasační stížnosti však stěžovatel neuvedl, jaký konkrétní vliv na jeho možnost uplatňovat v daňovém řízení svá práva toto pochybení mělo mít. Stěžovatel pouze uvádí, že se s těmito listinami nemohl seznámit před vydáním dodatečného platebního výměru. Stěžovatel se však s těmito listinami mohl seznámit – a seznámil – v rámci řízení odvolacího. Nejvyšší správní 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.

[27] Pokud jde o námitku porušení zásady dvojinstančnosti řízení spočívající v tom, že v odvolacím řízení měly za žalovaného vystupovat vyloučené úřední osoby, jedná se – jak správně uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti – o námitku novou, jelikož ji stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl. Tato námitka je proto v řízení o kasační stížnosti dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud uvádí, že v posuzované věci k tvrzenému porušení zásady dvojinstančnosti 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 čj. 1 Afs 172/2017-59). V nyní posuzované věci se přitom stěžovatelem jmenované úřední osoby podílely v rámci odvolacího řízení právě na doplnění dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Kasační stížnost není důvodná, a Nejvyšší správní soud ji proto dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 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.

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

V Brně 24. ledna 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu