ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **D. E.**, zastoupeného JUDr. Ervínem Perthenem, MBA, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2016, č. j. 19943/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 10. 5. 2017, č. j. 52 Af 44/2016 – 106,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (jako kupující) uzavřel dne 21. 2. 2013 kupní smlouvu s H. K. (jako prodávající), na základě níž nabyl vlastnické právo k nemovitostem (rodinnému domu, garáži a pozemkům) v k. ú. T., obec Ch. Kupní cena byla sjednána ve výši 2.410.000 Kč. Právní účinky vkladu do katastru nemovitostí nastaly ke dni 22. 2. 2013. H. K. jako prodávající, a tudíž poplatník daně z převodu nemovitostí, nepodala v zákonné lhůtě přiznání k dani z převodu nemovitostí a neučinila tak ani po výzvě Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Finanční úřad proto vyměřil H. K. platebním výměrem ze dne 19. 2. 2015 daň z převodu nemovitostí ve výši 150.708 Kč podle pomůcek. Za základ daně vzal finanční úřad cenu 3.767.700 Kč stanovenou podle zvláštního právního předpisu, kterou určil na základě kontrolního posudku ze dne 17. 2. 2015.

[2] S ohledem na skutečnost, že H. K. daň neuhradila a finanční úřad dospěl k závěru, že vymáhání daně by bylo bezvýsledné, vyzval žalobce jakožto ručitele k zaplacení daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ve výši 150.708 Kč [výzva ze dne 8. 12. 2015, č. j. 1512275/15/2804-00460-606290, podle § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve spojení s § 8 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani"), a přechodného ustanovení § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí].

[3] K odvolání žalobce žalovaný změnil napadené rozhodnutí (výzvu) v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že výši daňového nedoplatku snížil na částku 141.468 Kč. Žalovaný uvedl, že nemohl akceptovat žalobcem předložený znalecký posudek jako důkazní prostředek, neboť vykazoval řadu nesrovnalostí, a byl proto nevěrohodný. Finanční úřad učinil před vydáním výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem veškeré kroky, které lze na něm požadovat, a dodržel princip subsidiarity. Další vymáhání daňového nedoplatku na daňovém subjektu již není možné, neboť dne 16. 3. 2016 Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích vydal vyhlášku o zahájení insolvenčního řízení ve věci dlužníků H. K. a B. K.. Nad rámec odvolacích námitek žalovaný ověřil aktuální výši nedoplatku ke dni vydání svého rozhodnutí, neboť bylo provedeno několik srážek ze mzdy H. K., a proto výši nedoplatku ve výroku svého rozhodnutí upravil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Podle soudu byl postup finančního úřadu, kterým vyzval žalobce jako zákonného ručitele, zcela správný a souladný s § 171 odst. 3 daňového řádu.

[5] Ke způsobu stanovení daně krajský soud uvedl, že z důvodu nesoučinnosti H. K. finanční úřad vyzval žalobce jakožto ručitele dne 10. 9. 2014 k předložení znaleckého posudku, kterým by byly oceněny předmětné nemovitosti. Žalobce telefonicky sdělil, že znalecký posudek nemá a k vypracování jej nezadá. Toto neposkytnutí součinnosti žalobcem jako ručitelem krajský soud považoval za podstatné. K úhradě daňového nedoplatku byl žalobce vyzván až dne 8. 12. 2015, měl tedy dostatek času nechat vypracovat znalecký posudek k ocenění nemovitostí. Žalobce však finančnímu úřadu potřebnou součinnost ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu neposkytl, finanční úřad byl proto nucen stanovit daň podle pomůcek.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že měl žalovaný odstranit pochybnosti o žalobcem předloženém posudku postupem k odstranění pochybností. Žalobce předložil posudek až v rámci odvolacího řízení, tedy v době, kdy byla daň stanovena podle pomůcek právě proto, že prodávající ani žalobce jako ručitel neposkytli součinnost. Postup k odstranění pochybností je postupem směřujícím ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti, který je fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem však byla vydána ve fázi placení daní.

[7] Finanční úřad nechal vypracovat pomůcku – kontrolní posudek ze dne 17. 2. 2015, v němž ocenil předmětné nemovitosti na základě zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Vyšel přitom ze zjištění učiněných při místním šetření dne 16. 10. 2014, z kupní smlouvy, z projektové dokumentace stavby a z kolaudačního rozhodnutí. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že posudek odpovídal ceně podle zákona o oceňování majetku. Použité pomůcky byly adekvátní a byly správně hodnoceny.

[8] Naopak posudek Ing. Machače předložený žalobcem nebyl hodnocen jako důkazní prostředek a nebyl přijat ani jako pomůcka vzhledem k nesrovnalostem, které obsahoval. Žalovaný tento závěr podle krajského soudu řádně odůvodnil. Posudek zejména nesprávně vyhodnotil stavebně technický stav, index konstrukce a vybavení a nesprávně zařadil ocenění venkovního bazénu. Výtky učiněné žalovaným vůči žalobcem předloženému posudku byly podle soudu konkrétní a logické. K listině přiložené k žalobě a nazvané „*Vyjádření k výměru daňového nedoplatku*“, kterou vypracoval znalec Ing. Machač, krajský soud poznamenal, že ji neprovedl jako důkaz, neboť zástupce žalobce na provedení důkazu touto listinou při jednání netrval. Soud listině tedy přiřadil hodnotu žalobního tvrzení a dodal, že i okolnosti v listině uvedené podporují neprůkaznost posudku předloženého žalobcem v průběhu daňového řízení (Ing. Machač připustil některé nesprávně zhodnocené položky – zahrnutí bazénu do nadstandardního vybavení hlavní stavby a neocenění bazénu jako venkovní úpravy, posouzení dvojgaráže jako stavby hlavní, namísto příslušenství atd.).

[9] Soud shrnul, že závěry žalovaného považuje za dostatečně odůvodněné a založené na logické úvaze. Cena nemovitostí byla zjištěna kontrolním posudkem, který nebyl důvodně zpochybněn.

III. Obsah kasační stížnosti

[10] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatel připomněl, že již v žalobě namítl vadu řízení před žalovaným, který měl zahájit vůči stěžovateli jako ručiteli postup k odstranění pochybností, měl-li pochybnosti o znaleckém posudku předloženém stěžovatelem. Ručitel získává procesní postavení (práva a povinnosti) daňového subjektu až okamžikem doručení platební výzvy podle § 172 odst. 1 daňového řádu. Do té doby je možnost jeho ingerence do nalézací fáze daňového řízení takřka nulová. Z tohoto důvodu měl žalovaný důsledně dbát zásady zdrženlivosti a přiměřenosti, aby ručitele oproti daňovému subjektu neznevýhodnil a aby mu poskytl obdobné prostředky k obraně. Tím, že se žalovaný nepokusil odstranit pochybnosti o obsahu posudku, porušil závažným způsobem ustanovení o řízení před správním orgánem, což mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V důsledku tohoto nesprávného postupu žalovaný nezjistil dostatečně spolehlivě skutkový stav.

[12] Krajský soud přičetl stěžovateli k tíži, že neposkytl správci daně součinnost ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu v reakci na výzvu ze dne 10. 9. 2014 k předložení znaleckého posudku. Stěžovatel však byl vyzván k úhradě daňového nedoplatku až dne 8.

12. 2015. Teprve tímto dnem nastaly vůči stěžovateli jako ručiteli účinky § 172 odst. 1 daňového řádu, tedy teprve tímto dnem získal postavení daňového subjektu (jako ručitel). Stěžovatel proto nemohl být vyzván prvostupňovým správcem daně k odstranění pochybností a krajský soud nesprávně dovodil, že stěžovatel neposkytl součinnost ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu, a že z tohoto důvodu byl správce daně nucen stanovit daň podle pomůcek.

[13] Krajský soud nesprávně zaměnil výzvu k odstranění pochybností v rámci postupu k odstranění pochybností, kterou může správce daně učinit pouze vůči daňovému subjektu (vůči ručiteli až poté, kdy získá procesní postavení daňového subjektu podle § 172 odst. 1 daňového řádu) a výzvu k poskytnutí údajů pro správu daní podle § 57 až § 59 daňového řádu, ani tu však nelze vztahovat na daňového ručitele. Stěžovatele nebylo možné podřadit pod žádný okruh povinných osob uvedených v § 57 daňového řádu. Nadto, poskytování údajů pro správu daní v režimu § 57 až § 59 daňového řádu není institutem, který by měl či mohl nahrazovat postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 téhož zákona. Takto jej však krajský soud zjevně pojal a vyložil v neprospěch stěžovatele.

[14] Pojmovým znakem výzvy k odstranění pochybností je upřesnění, v čem má správce daně konkrétní pochybnosti, aby tak osoba s procesním postavením daňového subjektu mohla patřičně reagovat. O toto právo byl stěžovatel zkrácen. Žalovaný jako odvolací orgán měl stěžovateli poskytnout možnost uplatnit procesní práva daňového subjektu, tj. stejný rozsah obrany a námitek, jakými disponoval primární dlužník v nalézacím řízení. Opačný výklad by v krajním případě legitimizoval svévoli orgánů veřejné správy. Výzvou k poskytnutí údajů (nadto balancující na hranici *ultra vires*, neboť stěžovatel nebyl povinnou osobou, kterou by bylo možné podle § 57 až § 59 kvalifikovaně vyzvat) není možné „*odklonit* " zahájení postupu k odstranění pochybností.

[15] Stěžovatel shrnul, že krajský soud měl zrušit napadené rozhodnutí pro porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, neboť žalovaný nezahájil postup k odstranění pochybností, které měl ve vztahu k posudku předloženému stěžovatelem. Tím žalovaný neumožnil stěžovateli využít všech procesních práv, jaké by měl daňový dlužník. V tomto ohledu stěžovatel odkázal na žalobu, v níž podrobněji rozebral porušení ustanovení o správním řízení.

[16] „*Z důvodu jistoty*" stěžovatel dodal, že napadený rozsudek trpí v některých aspektech nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, a to zejména v části argumentace týkající se stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud nepřezkoumatelně uzavřel, že „[v]*ýběr pomůcek pro stanovení daně však musí být řádně odůvodněn a musí reflektovat individuální okolnosti případu. Takové povinnosti dle krajského soudu žalovaný v daném případě splnil. Závěry žalovaného považuje krajský soud za dostatečně odůvodněné, založené na logické úvaze a plně přezkoumatelné. Cena zjištěná kontrolním posudkem, který nebyl důvodně zpochybněn, odpovídá ceně dle platného zvláštního právního předpisu a má oporu v ostatních shora uvedených pomůckách pro stanovení daně. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že zvolené pomůcky pro stanovení daně byly přiměřené a postup stanovení daně nezakládá nezákonnost žalovaného rozhodnutí.*" Není zřejmé, na základě čeho se krajský soud s žalovaným ztotožnil a jaké úvahy jej k tomu vedly.

IV. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že postup k odstranění pochybností je postupem směřujícím ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. V daném případě však již byla daňová povinnost stanovena a řízení se nacházelo ve fázi placení daní. Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v této fázi nemá postavení dalšího účastníka řízení. Ručitele se přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě splnění podmínek § 171 daňového řádu. Pokud stěžovatel uvedl, že coby ručitel získává procesní postavení odpovídající postavení daňového subjektu až okamžikem doručení platební výzvy, má zcela jistě pravdu, ale to rozhodně neznamená, že by v tomto okamžiku ručitel získal procesní práva, která měl daňový subjekt v nalézací fázi řízení, a že by se snad měla tato fáze realizovat opakovaně. Na ručitele se vztahují ustanovení přiznávající práva a povinnosti daňovému subjektu pouze v rovině platební, nelze tedy již použít výzvu k odstranění pochybností.

[18] Krajský soud zmínil, že správce daně kontaktoval stěžovatele jako ručitele a žádal jej o součinnost ještě před vyměřením daně. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel sdělil, že posudek nemá a nenechá jej vypracovat, a s ohledem rovněž na nesoučinnost daňového subjektu nechal správce daně vypracovat kontrolní posudek, který použil jako pomůcku pro stanovení daně. Žalovaný se nedomnívá, že by se dopustil jakéhokoliv pochybení namítaného stěžovatelem.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že měl žalovaný v rámci odvolacího řízení zahájit vůči stěžovateli postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 daňového řádu, měl-li pochybnosti o znaleckém posudku, který stěžovatel předložil.

[22] Stěžovatel se stal v důsledku uzavření smlouvy s H. K. dne 21. 2. 2013 ručitelem za zaplacení daně z převodu nemovitostí na základě § 8 zákona o trojdani (účinného do 31. 12. 2013), podle kterého byl poplatníkem daně z převodu nemovitostí převodce (prodávající) a nabyvatel byl ručitelem. Procesní postavení ručitele a s tím spojená povinnost k úhradě nedoplatku v daňovém řízení byly aktivovány doručením výzvy k úhradě daňového nedoplatku ze dne 8. 12. 2015 (podle § 171 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek povinen uhradit také ručitel, *„pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě*“).

[23] Daňové řízení tedy pro ručitele začíná až ve fázi, kdy je daň vyměřena, příp. doměřena. Právní úprava i názor judikatury na rozsah možností obrany, a zejm. otázku, zda může ručitel ještě v této fázi zpochybnit výši daně, se vyvíjely. Původně restriktivní přístup zákona o správě daní a poplatků, který ve znění účinném do 31. 5. 2006, omezoval možnosti ručitele napadnout pouze „*skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplaceno*“, prohlásil Ústavní soud za protiústavní. V nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006, č. 291/2008 Sb., uzavřel, že výzva k zaplacení nedoplatku je rozhodnutím, kterým jsou ručiteli stanoveny povinnosti, a s odkazem na princip rovnosti dodal, že „*pokud má mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník - tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně - nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý odůvodnit nerovnost v přístupu k daňovému dlužníku a ručiteli,* [který má] *k dispozici diametrálně kvalitativně odlišné prostředky k obraně před totožnou povinností.*“ V návaznosti na tento nález Nejvyšší správní soud potvrdil, že rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě k úhradě nedoplatku nelze omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují k samotnému vyměření daňové povinnosti, za kterou je ručení uplatněno (rozsudek ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 – 68, č. 1770/2009 Sb. NSS).

[24] Ve světle těchto závěrů je třeba vykládat i současnou právní úpravu - § 171 odst. 4 daňového řádu, který stanoví obecně: „*Proti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat* “, aniž by (na rozdíl od předchozí právní úpravy) omezoval rozsah možných odvolacích námitek. Z toho plyne, že platí obecná ustanovení o odvolání (srov. § 109 a násl. daňového řádu), jeho obsahu a rozsahu. Ručitel tedy v odvolání může uplatnit veškeré důvody a námitky jako daňový subjekt. Nepochybně tedy může zpochybnit i výši nebo způsob stanovení daně, která byla vyměřena primárnímu daňovému dlužníkovi a kterou má nyní ručitel uhradit (viz např. rozsudek ze dne 12. 5. 2016, č. j. 7 Afs 56/2016 – 27). Obdobný závěr ostatně obsahuje i důvodová zpráva k návrhu daňového řádu, která uvádí, že „[s]*kutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě správce daně, zákon na rozdíl od současné právní úpravy neomezuje ani nespecifikuje. Vedle tradičních námitek proti existenci ručitelského vztahu tak může ručitel brojit např. proti důvodům, které se kryjí s důvody, pro které lze využít obnovu řízení, nebo namítat rozpor s právním předpisem.*“ Toto procesní právo nebylo stěžovateli upřeno.

[25] Stěžovatel v odvolání ze dne 7. 1. 2016 tvrdil, že cena obvyklá v místě a čase prodeje byla výrazně nižší než ta, kterou správce daně stanovil jako základ daně. Finanční úřad jej dne 25. 1. 2016 vyzval k doplnění odvolání a doložení svých tvrzení. Následně dne 8. 2. 2016 stěžovatel předložil znalecký posudek Ing. Machače ze dne 7. 1. 2016. Žalovaný jej však neakceptoval. Nikoliv však proto, že by stěžovatel nebyl oprávněn zpochybnit výši daně, ale protože posudek vykazoval vady a věcné nesprávnosti, které žalovaný podrobně popsal, a pro které jej považoval za nevěrohodný. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že v dané procesní fázi nebylo namístě zahájit postup k odstranění pochybností a vyzvat stěžovatele k odstranění vad posudku. Daňové řízení se nacházelo ve fázi odvolání a stěžovatel byl k odstranění vad původního odvolání vyzván. V důsledku skutečnosti, že stěžovatelem následně předložený znalecký posudek vykazoval věcné nesprávnosti a nesrovnalosti, nevznikla žalovanému povinnost tyto vady odstraňovat. Po stěžovateli je možné spravedlivě žádat určitou míru procesní odpovědnosti. Pokud předloží vadný znalecký posudek, musí počítat s tím, že nebude

akceptován jako důkaz, příp. pomůcka, a nemůže spoléhat, že jej správce daně či odvolací orgán bude dále vyzývat, aby posudek opravil. Krajský soud proto nepochybil, když nezrušil napadené rozhodnutí z důvodu tvrzené procesní vady, která měla spočívat v nezahájení postupu k odstranění pochybností.

[26] Rozsudek krajského soudu je však třeba v určitých dílčích otázkách korigovat. Krajský soud nesprávně uvedl, že stěžovatel neposkytl finančnímu úřadu potřebnou součinnosti ve smyslu § 90 odst. 4 daňového řádu tím, že nedoložil znalecký posudek k výzvě ze dne 10. 9. 2014, a že proto byl finanční úřad nucen stanovit daň podle pomůcek.

[27] Přechod na stanovení daně podle pomůcek podle § 90 odst. 4 daňového řádu nastává tehdy, je-li s daňovým subjektem zahájen postup k odstranění pochybností a daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost. Postup k odstranění pochybností však v nyní posuzované věci zahájen vůbec nebyl, a to ani vůči primárnímu dlužníku daně H. K.. Ke stanovení daně podle pomůcek finanční úřad přistoupil na základě jiných skutečností. H. K. nepodala daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí v řádné lhůtě, ani v náhradní lhůtě na základě výzvy ze dne 18. 11. 2013. Finanční úřad proto stanovil daň podle pomůcek na základě § 145 odst. 1 daňového řádu, podle kterého „[n]*ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč*.“ Odkaz na § 90 odst. 4 daňového řádu byl proto v posuzované věci zcela mimoběžný.

[28] Nadto, ze subsidiarity ručitelského závazku vyplývá, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, ale je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li dlužník. Jak již Nejvyšší správní soud výše zmínil, povinnosti ručitele jsou aktivovány až doručením výzvy k úhradě nedoplatku podle § 171 daňového řádu. Krajský soud proto nesprávně přičetl stěžovateli k tíži, že nevyhověl výzvě finančního úřadu ze dne 10. 9. 2014. V této fázi řízení vedl finanční úřad nalézací daňové řízení s daňovým subjektem H. K., ručitel nebyl v této fázi dalším účastníkem a netížilo jej důkazní břemeno k prokazování výše daně.

[29] Tato dílčí pochybení krajského soudu však Nejvyšší správní soud nepovažuje za natolik závažná, že by odůvodňovala zrušení napadeného rozsudku. Pokud je rozhodnutí krajského soudu ve výsledku (co do výroku) věcně správné, lze jeho dílčí nesprávné závěry (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by napadené rozhodnutí bylo zrušeno (viz např. rozsudky ze dne 17. 12. 2009, č. j. 9 As 1/2009 – 141, nebo ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 – 66).

[30] V žalobě stěžovatel vznesl dva okruhy námitek – v prvním vytkl žalovanému, že nezahájil postup k odstranění pochybností, a ve druhém, nesouhlasil s výtkami vůči znaleckému posudku Ing. Machače. Úvahy krajského soudu vztahující se k § 90 odst. 4 daňového řádu tedy nebyly reakcí na konkrétní žalobní námitky. Ostatně ani žalovaný postup podle § 90 odst. 4 daňového řádu nijak nezmínil, a skutečnost, že stěžovatel nepředložil znalecký posudek v reakci na výzvu ze dne 10. 9. 2014, žalovaný zmínil pouze

ve shrnutí průběhu řízení, aniž by z ní dovodil negativní důsledky pro stěžovatele. Úvahy krajského soudu k § 90 odst. 4 daňového řádu byly proto nadbytečné a rozsudek krajského soudu obstojí i bez nich. Správnost závěru krajského soudu, že žalovaný nebyl povinen zahájit postup k odstranění pochybností, Nejvyšší správní soud potvrdil výše. Námitky z druhého okruhu, v nichž stěžovatel nesouhlasil s výtkami žalovaného vůči posudku, již v kasační stížnosti stěžovatel nezopakoval, Nejvyšší správní soud se proto nezabýval věcnou správností jejich vypořádání krajským soudem. Z hlediska přezkoumatelnosti pak tyto úvahy obstojí.

[31] Stěžovatel podle svých slov „*z důvodu jistoty*“ namítl nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů v části napadeného rozsudku týkající se právě posledně uvedeného okruhu námitek vztahujících se k posudku samotnému. Podle stěžovatele nebylo zřejmé, na základě jakých úvah se krajský soud ztotožnil v této otázce s žalovaným. Stěžovatel však pasáž citovanou v kasační stížnosti vytrhl z celkového odůvodnění napadeného rozsudku. Ocitoval pouze shrnující odstavec, ale opomněl jemu předcházející odůvodnění na stranách 6 a 7 rozsudku, v němž krajský soud připomněl vady posudku zjištěné žalovaným, popsané hodnocení žalovaného pak považoval za dostatečně konkrétní a logické výtky, jimiž žalovaný důvodně zpochybnil průkaznost stěžovatelem předloženého posudku. Dále krajský soud podotkl, že při jednání zástupce stěžovatele netrval na provedení důkazu listinou nazvanou „*Vyjádření k výměru daňového nedoplatku*“ vypracovanou znalcem Ing. Machačem, kterou stěžovatel přiložil k žalobě. Krajský soud přiřadil této listině hodnotu žalobního tvrzení a dodal, že i tato listina podporuje závěr o neprůkaznosti znaleckého posudku Ing. Machače ze dne 7. 1. 2016. Znalec v ní totiž připustil, že se dopustil některých chyb, které mu vytkl žalovaný, byť s některými jinými výtkami nesouhlasil. Za této situace, kdy stěžovatel účinně nezpochybnil závěr žalovaného o nevěrohodnosti posudku Ing. Machače ze dne 7. 1. 2016 a na konfrontaci s doplňujícím hodnocením znalce při jednání netrval, bylo odůvodnění krajského soudu dostatečné a z hlediska požadavků na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí obstálo.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 27. června 2018

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu