



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové v právní věci

žalobkyně:

sídlem

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2018, č.j. 17017/18/5200-11434-701858

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

- 1 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (dále též „Finanční úřad“ nebo „správce daně“) vydal dne 8. 11. 2016 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 1. 2011 č.j. 7700463/16/2009-52523-107875 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobkyni na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 31. 8. 2016 č.j. 223754/16/3310-60561-800108 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o 98.420 Kč a určeno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. J.

Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“, kterým je obecně označován i správní orgán 1. stupně, nemá-li rozlišení význam pro kontext odůvodnění), rozhodnutím ze dne 12. 4. 2018, č.j. 17017/18/5200-11434-701858 (dále jen „napadené rozhodnutí“), potvrdil k odvolání žalobkyně rozhodnutí Finančního úřadu.

- 2 V žalobě došlé Městskému soudu v Praze dne 18. 5. 2018 žalobkyně navrhla zrušit napadené i prvostupňové rozhodnutí. Žalobkyně vznesla dva okruhy žalobních námitek ve dvou částech žaloby.
- 3 V první části žaloby žalobkyně brojila proti postupu, jak žalovaný naložil s námitkou podjatosti doručenou žalovanému dne 12. 3. 2018 v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nicotné, případně neúčinné či zatížené vadou řízení, neboť bylo vydáno před vyřízení námitek podjatosti všech zaměstnanců a pracovníků žalovaného. Napadené rozhodnutí žalobkyně nepovažuje za neodkladný úkon. Žalobkyně s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2013 sp.zn. III. ÚS 2286/13 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2013 č.j. 3 As 2/2013-22 namítla, že námitku podjatosti může vznést kdykoliv a proti všem zaměstnancům.
- 4 V druhé části žaloby žalobkyně nesouhlasila s tím, jak žalovaný vypořádal její odvolací námítka, a to konkrétně odvolací námítka uvedené v bodech II, III, IV a VI odvolání ze dne 30. 11. 2016, jejichž text žalobkyně do žaloby opsala, a odvolací námítka uvedené v bodech XI, XIII a XIV doplnění odvolání ze dne 16. 12. 2016, jejichž text žalobkyně rovněž do žaloby opsala. Ke každé takto vypsané odvolací námitce žalobkyně uvedla, že *„řádným nevypořádáním se s tímto bodem žalovaná zatížila řízení vadou a postupovala v rozporu se zákonem“*.
- 5 V doplnění žaloby došlém Městskému soudu v Praze dne 9. 10. 2018 žalobkyně k první části žaloby, týkající se nevypořádání námitek podjatosti před vydáním napadeného rozhodnutí, namítla, že žalovaným uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2007 č.j. 7 Afs 36/2007-59 a ze dne 26. 11. 2007 č.j. 7 Afs 89/2007-67 se vztahují k neplatnému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zatímco předmětná daňová kontrola byla zahájena a vedena v rámci intencí zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dále objasnila, že otázku, zda lze vznést námitku podjatosti proti všem zaměstnancům žalovaného, považuje za dílčí podotázku námitek podjatosti. Za zásadní však považuje to, že žalovaný neměl do doby vypořádání námitek podjatosti vydat rozhodnutí ve věci samé. Namítla také způsob, jakým Finanční správa ČR, již je žalovaný součástí, postupuje a postupovala v nedávné minulosti např. při vydávání zajišťovacích příkazů, a zmínila mediálně známý případ společnosti FAU s. r. o. Tento označila za zneužití práva a s odkazem na ust. § 8 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), namítla, že by žalovaný neměl požívat právní ochrany. Dále žalobkyně s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 252/04 namítla, že žalovaný má povinnost postupovat ve stejných případech předvídatelně. Dle žalobkyně tak žalovaný nepostupoval, neboť na rozdíl od Finančního úřadu pro Zlínský kraj požadoval upřesnění či doplnění námitek podjatosti vznesené vůči všem pracovníkům.

- 6 K druhé části žaloby žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 9. 10. 2018 namítla, že nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, termín projednání zprávy o daňové kontrole byl projednán s nezmocněnou osobou, nebyly zohledněny náklady v rámci kontroly za rok 2011, existuje vada hodnocení důkazů a žalobkyně nezná úplnou zprávu o daňové kontrole. Dále s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009 č.j. 1 Aps 2/2008-76 namítla, že žalovaným citovaná judikatura ve vztahu ke zrušení rozhodnutí správce daně není přílehavá.
- 7 Dne 10. 10. 2018 pak žalobkyně soudu doručila další doplnění žaloby, v němž zopakovala, že nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole a že byl domlouván termín jejího projednání s nezmocněnou osobou, k čemuž rozvedla svou argumentaci.
- 8 Žalovaný ve vyjádření k žalobě s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí.
- 9 K první části žaloby uvedl, že námitka podjatosti byla vznesena po cca roce a půl od zahájení odvolacího řízení, těsně před vydáním napadeného rozhodnutí, byla nekonkrétní, jejím obsahem byly ničím nepodložené dohady. Žalovaný ji považuje za účelovou, obstrukční a vznesenou s jediným cílem znemožnit vydání a doručení napadeného rozhodnutí před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Žalovaný také poukázal na skutečnost, že žalobkyně pouze obecně namítla nevyřízení námítky podjatosti před vydáním napadeného rozhodnutí, neuvedla však, jak tímto mělo být zasaženo do jejích práv, a zásah do svých práv ostatně vůbec netvrdila. Dále žalovaný shrnul, co bylo obsahem námítky podjatosti, že na ni žalovaný reagoval výzvou o odstranění vad spočívající v nedostatečné specifikaci dotčených osob, a že po doplnění námítky rozhodlo o námitce vůči řediteli žalovaného Generální finanční ředitelství jakožto nejbližší nadřízený správce daně.
- 10 K druhé části žaloby uvedl, že žalobkyně k jednotlivým odvolacím námitkám do žaloby uvedla pouze to, že tyto nebyly vypořádány řádně. Neuvedla však, v čem má vadné vypořádání spočívat a jaký má mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitky tedy dle žalovaného postrádají zákonné náležitosti a žalovaný je považuje za nepřipustné. Přesto se žalovaný k odvolacím námitkám stručně vyjádřil; z jeho vyjádření vyplývá, že dle jeho názoru nebyly v žalobě jmenované odvolací námitky opomenuty a v napadeném rozhodnutí byly řádně vypořádány.
- 11 V reakci na doplnění žaloby ze dne 9. 10. 2018 a 10. 10. 2018 žalovaný k použitelnosti příslušné judikatury i přes to, že se vztahuje k dnes již neplatnému zákonu o správě daní a poplatků, zopakoval, že úprava předmětné problematiky je v porovnání s daňovým řádem totožná, judikaturu proto lze použít. K námitce nevypořádání námítky podjatosti žalovaný osvětlil, že samotná existence námítky podjatosti zásadně nebrání vydání rozhodnutí ve věci samé žalovaným. K argumentaci jinými daňovými řízeními žalovaný uvedl, že tato nemají vliv na daňové řízení žalobkyně, nevyplývají z nich pro žalobkyni žádné příznivé důsledky a nelze z nich dovozovat, že žalovaný, respektive Finanční správa ČR, nesmí využívat instituty zakotvené daňovým řádem a dalšími právními předpisy. Navíc žalovaný tuto námitku označil za nepřipustnou pro opožděnost. Stejně tak žalovaný považoval za opožděnou námitku porušení legitimního očekávání ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 252/04; námitka není ani věcně důvodná, neboť v uváděném nálezu šlo o odlišný

případ. Také námitky týkající se pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný měl za opožděné.

- 12 K žalobní námitce týkající se námitky podjatosti (první část žaloby) městský soud z obsahu správního spisu zjistil následující rozhodné skutečnosti.
- 13 Předně městský soud konstatuje, že dne 15. 5. 2014 byla u žalobkyně zahájena příslušná daňová kontrola. Na základě kontrolních zjištění byl vydán dodatečný platební výměr, který byl žalobkyni doručen dne 16. 11. 2016. Tyto okolnosti městský soud na tomto místě uvádí proto, že mají vliv na posouzení sporné otázky, zda bylo napadené rozhodnutí ze dne 12. 4. 2018 nezbytným úkonem, který bylo možné ve věci provést do doby před rozhodnutím o vyloučení osoby, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, z daňového řízení.
- 14 Dne 12. 3. 2018 byla žalovanému doručena námitka podjatosti ze dne 11. 3. 2018 ve věci řízení o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalobkyně v ní uplatnila námitku vůči všem pracovníkům a zaměstnancům Odboru daně z příjmů právnických osob žalovaného, z důvodu, že měsíční či roční prémie nebo odměny pracovníků Odboru daně z příjmů právnických osob žalovaného (tedy těch, kteří o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodují nebo budou rozhodovat), závisí mimo jiné na objemu vybrané nebo doměřené daně daňových subjektů, a dále z důvodu rozepsaného v příloze č. 2 uvedeného podání (která však není ve správním spisu založena a z výpisu z elektronické doručky z datové stránky žalovaného soud zjistil, že k námitce ani nebyla přiložena). Dále uplatnila námitku vůči všem ostatním pracovníkům a zaměstnancům žalovaného z důvodu kolegiality všech pracovníků žalovaného k pracovníkům Odboru daně z příjmů právnických osob, kdy jiní pracovníci žalovaného nemohou korektně o podjatosti rozhodnout, a z důvodu, že pracovníci žalovaného absolvují společné mimopracovní akce, po kterých se obtížně vůči kolegovi negativně postupuje. Dále uplatnila námitku vůči všem pracovníkům a zaměstnancům žalovaného z důvodu, že žalovaný má jako celek v plánu vybrat daný objem daní, přičemž tato skutečnost je v rozporu s nepodjatostí k dané věci.
- 15 Dne 27. 4. 2018 žalovaný vyzval žalobkyni k odstranění vad podání spočívajících v nespecifikování úředních osob, proti kterým směřuje námitka podjatosti, tedy k dodatečné konkretizaci podání v podobě identifikace osob, proti nimž námitku podjatosti vznáší, tj. jménem, služebním označením jejich funkce, popř. obojím, a to do 10 dnů ode dne doručení této výzvy. Pro případ nesplnění této výzvy byla žalobkyně poučena o tom, že pokud výzvě nevyhoví, bude její podání neúčinné (ust. § 74 odst. 3 daňového řádu).
- 16 Podáním ze dne 27. 4. 2018, doručeným žalovanému dne 16. 5. 2018, žalobkyně v návaznosti na uvedenou výzvu specifikovala úřední osoby tak, že označila ředitele žalovaného a jmenovitě též všechny úřední osoby, které byly uvedeny jakožto osoby vyřizující či podepisující na písemnostech žalovaného, jejichž příjemcem byla žalobkyně, a to včetně žalobou napadeného rozhodnutí.
- 17 O námitce podjatosti rozhodlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 26. 6. 2018 č.j. 55563/18/7700-10124-204230 tak, že neshledalo ředitele žalovaného vyloučeného

z řízení nebo jiného postupu při správě daní vedeného s žalobkyní. Ředitel žalovaného poté k námitce, že podjaté jsou všechny vyjmenované úřední osoby, které byly uvedeny jakožto osoby vyřizující či podepisující na písemnostech žalovaného týkajících se dané věci, o námitce podjatosti jednotlivě rozhodoval samostatnými rozhodnutími ze dne 2. 8. 2018, v nichž všechny úřední osoby stížené námitkou podjatosti shledal nepodjatými.

- 18 Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
- 19 Městský soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci řízení přes výzvu soudu nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez jednání, jejich souhlas je tak presumován (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
- 20 Problematika podjatosti je v daňovém řádu zakotvena v ust. § 77. Podle odst. 1 uvedeného ustanovení je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže
 - a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké,
 - b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo
 - c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
- 21 Podle odst. 2 téhož ustanovení osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví. Úřední osoba je povinna neprodleně oznámit úřední osobě stojící v čele správce daně okolnosti nasvědčující podjatosti.
- 22 Podle odst. 3 téhož ustanovení úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony.
- 23 Podle odst. 4 téhož ustanovení o tom, zda je úřední osoba vyloučena, rozhodne úřední osoba stojící v čele správce daně; v případě, že je vyloučena, určí místo ní jinou úřední osobu, která není k vyloučené úřední osobě ve vztahu podřízenosti. Není-li takové nepodjaté úřední osoby, požádá úřední osoba stojící v čele správce daně nejbližší nadřízeného správce daně, aby dožádal jiného správce daně o provedení úkonů, jejichž výkon by příslušel podjaté úřední osobě, pokud nadřízený správce daně tyto úkony neprovede sám.
- 24 Podle odst. 5 téhož ustanovení při pochybnostech o nepodjatosti úřední osoby stojící v čele správce daně rozhodne o tom, zda je vyloučena, nejbližší nadřízený správce daně; v případě, že dojde k vyloučení této úřední osoby, rozhodne o delegaci podle § 18 na jiného správce daně.

- 25 Žalobkyně namítá nicotnost, případně neúčinnost či vadu řízení z důvodu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno před vyřízením námítky podjatosti, přičemž napadené rozhodnutí není neodkladným úkonem.
- 26 Neodkladnými úkony je v této souvislosti třeba rozumět takové úkony, které již později nebude možné provést či je sice bude možné provést, ale s nepřiměřenými obtížemi majícími vliv na dané řízení či jiný postup. Těmi jsou např. zajištění důkazních prostředků, u nichž hrozí jejich zánik, propadnutí lhůty pro provedení určitého úkonu, výslech svědka odjíždějícího na předem nezjistitelnou či nepřiměřeně dlouhou dobu do zahraničí atp. (Srovnej: Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ, Daňový řád, Komentář, § 77, Wolters Kluwer, Praha 2011).
- 27 Městský soud v obecné rovině konstatuje, že hrozí-li prekluze práva doměřit daň, nemusí to vždy znamenat, že se na meritorní rozhodnutí o doměření daně pohlíží jako na neodkladný úkon, který lze z důvodu neodkladnosti učinit, aniž by bylo pravomocně rozhodnuto o námítce podjatosti. Dle názoru soudu snaha daňových orgánů doměřit daň za účelem odvrácení prekluze nemusí v konfrontaci s právem účastníka na spravedlivý proces vždy obstát. Upřednostnění výběru daní před vyřízením námítky podjatosti obecně vzato může být v rozporu s ústavními právy účastníka. Bude záležet na individuálním posouzení případu, kdy zejména obstrukční a zjevně nedůvodné námítky podjatosti vznesené pouze za účelem oddálení meritorního rozhodnutí nemohou takový odkladný účinek do řízení přinést.
- 28 Městský soud v Praze v obecné rovině přisvědčuje žalobci, že námítku o důvodných pochybnostech o nepodjatosti lze vznést kdykoli v průběhu daňového řízení, a není vyloučeno uplatnit ji proti všem zaměstnancům (usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2013 sp.zn. III. ÚS 2286/13 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2013 č.j. 3 As 2/2013-22). Není-li postaveno najisto, zda je úřední osoba podjatá či nikoli, je třeba odložit rozhodnutí o věci samé. S tímto závěrem ostatně ani žalovaný výslovně nepolemizuje. Uvedený odkladný účinek ovšem nemají jakékoli pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby, ale pouze pochybnosti důvodné. Námítka podjatosti, která je zjevně obstrukční a účelová, důvodné pochybnosti nemůže vzbudit. Podávání obstrukčních námitek podjatosti úřední osoby proto nemůže sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného postupu ze strany daňového subjektu.
- 29 Ani námítka podjatosti, která je obsahově nedostatečná, však není způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé, neboť na základě nedostatečné námítky není možné učinit úsudek o její důvodnosti a posoudit ji z hlediska požadavků ust. § 77 odst. 3 daňového řádu.
- 30 A právě takovou námítku žalobkyně nepochybně vznesla v posuzované věci. Pokud na zjevně účelovou a současně nedostatečně specifikovanou námítku úřední osoba nereaguje a ve věci i nadále činí další úkony, včetně meritorního rozhodnutí o odvolání, nelze automaticky označit její postup za nezákonný. Podstatné ve věci vždy bude, jak je následně o námítce rozhodnuto a jaký reálný dopad mělo jednání podjaté osoby na výsledek věci (srovnej: nález Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 30/09).

- 31 V posuzované věci žalobkyně namítla podjatost vůči všem pracovníkům a zaměstnancům příslušného odboru žalovaného, z důvodu údajné finanční motivace na objemu vybrané nebo doměřené daně, a vůči všem pracovníkům a zaměstnancům žalovaného z důvodu vzájemné kolegiality a společných mimopracovních aktivit, což může ovlivnit rozhodování o podjatosti, a z důvodu naplánování určitého objemu výběru daní jako celku.
- 32 Předně je nutno konstatovat, že žalobkyně tato svá tvrzení namítla přibližně po roce a půl od zahájení odvolacího řízení, které již směřovalo ke konci, přičemž tvrzení obsažená v námitce nejsou takového charakteru, aby je žalobkyně nemohla uvést dříve (žalobkyně ostatně námitku podjatosti s obdobným obsahem vznesla v průběhu daňového řízení v roce 2016, je tedy zřejmé, že poměry ve finanční správě, proti kterým námitkou brojila, jí byly známy od počátku odvolacího řízení; stejně tak jí byl znám názor orgánů státní správy na nedůvodnost takto formulované námitky). Soud tedy shodně s žalovaným nabyl dojmu o účelovosti námitky. Dále je třeba uvést, že žalobkyně svá tvrzení obsažená v námitce žádným způsobem nekonkretizovala. Uvedené tvrzení bylo předestřeno ve zcela obecné rovině, žalobkyně nepředložila v námitce žádné skutečnosti svědčící o tom, že je důvod pochybovat o nestrannosti úředních osob v předmětném daňovém řízení. Pokud by takto obecná formulace námitky podjatosti byla způsobila odložit postup správce daně směřující k vydání rozhodnutí ve věci samé ve smyslu ust. § 77 dost. 3 daňového řádu, muselo by jí být přisvědčováno mechanicky vždy při jejím uplatnění v daňovém řízení, neboť by daňové orgány vždy musely daňovým subjektem vznesená, zcela obecná, neadresná, dosaditelná na jakýkoli daňový orgán, a navíc ničím nepodložená tvrzení zjišťovat a ověřovat. To však není účelem odst. 3 odkazovaného ustanovení. Právě pro jeho vysoký obstrukční potenciál zákonodárce podmínil odkladný účinek důvodností námitky podjatosti.
- 33 Je tedy třeba, aby námitka směřovala buď proti konkrétně určeným či určitelným úředním osobám, avšak s připojením dalších relevantních okolností, které by vztah úřední osoby k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně změnily natolik, že by bylo možno dovodit legitimní pochybnosti o její nestrannosti, nebo proti veškerým osobám zúčastněným na výběru předmětné daně, avšak s připojením řádného argumentu svědčícím o systémové podjatosti. Pro námitku systémové podjatosti přitom platí, že pouze z důvodu příslušnosti úřední osoby k subjektu veřejné správy, v němž působí, bez doplnění dalších významných okolností, nelze o systémové podjatosti hovořit.
- 34 V projednávané věci námitka podjatosti uvedeným kritériím nedostála. Nestandardní poměr úředních osob k osobám zúčastněným na správě daní nebo k předmětu daně z ní nevyplývá. Žalobkyně v ní netvrdila, že by z důvodů, které namítala, úřední osoby či ostatní zaměstnanci a pracovníci žalovaného vybočili ze zákonem svěřené pravomoci a působnosti, či že by z namítaných důvodů postupovali jakkoli nezákonně. V námitce nevznesla žádné výhrady vůči procesnímu postupu úředních osob, nepoukázala na žádné konkrétní pochybení při výkonu správy daně. Netvrdila, že by údajná finanční motivace či plán objemu vybraných daní byly okolnosti způsobilé zapříčinit jiný postup než co nejodpovědnější plnění povinností úředních osob, že by tedy odváděly úřední osoby od základního nestranného přístupu. Nenamítala bližší vzájemný vztah úředních osob než

standardní kolegiální, který však obecně není považován za způsobilý pokrýt rozhodovací činnost úředních osob, nepřidá-li se další okolnost, například důvodná obava z ovlivňování úřední osoby v konkrétním případě. Vznesené námitky tedy nebyly způsobilé vyvolat důvodnou pochybnost o podjatosti úředních osob, takto formulované námitky současně nelze považovat za námitky systémové podjatosti, neboť nejsou sto zpochybnit ani nepodjatost veškerých osob zúčastněných na správě daní. Podle Nejvyššího správního soudu totiž není důvod „*pojem systémové podjatosti vztahovat na jakoukoliv situaci, v níž účastník řízení namítá podjatost všech úředních osob zařazených do správního orgánu, který vede předmětné řízení, pokud je prima facie zjevné, že obsahem této námítky není právě ono systémové riziko podjatosti. Jak již Nejvyšší správní soud rovněž judikoval, námitku podjatosti je navíc třeba hodnotit nikoliv čistě formálně, ale taktéž materiálně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 7 As 72/2010 - 385, nebo ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 As 75/2018 - 83)*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2019, č.j. 9 As 70/2019-34). Lze shrnout, že po vznesení námítky podjatosti žalobkyní v průběhu odvolacího řízení nebyl důvod pochybovat o objektivitě a nestranném rozhodování oprávněných úředních osob.

- 35 Podle ust. § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud
 - a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný,
 - b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo
 - c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.
- 36 Městský soud namítanou nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu nevyřízení námítky podjatosti před jeho vydáním neshledal, neboť v posuzovaném konkrétním případě nebyla námitka pro svoji obecnost a neurčitost způsobilá založit důvodnou pochybnost o nepodjatosti úředních osob. Neshledal ani jinou vadu při postupu dle ust. § 77 daňového řádu, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitku proto soud nemůže považovat za důvodnou.
- 37 Městský soud v Praze dále poznamenává, že již neposuzoval, zda lze žalovanému vytýkat, že se námitkou podjatosti všech pracovníků a zaměstnanců žalovaného nezabýval ani po vydání napadeného rozhodnutí. Správní soud totiž přezkoumává zákonnost napadeného rozhodnutí ke dni jeho vydání (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). V projednávané věci nebyla ke dni vydání napadeného rozhodnutí námitka pro svoji neurčitost způsobilá vzbudit důvodné pochybnosti o nepodjatosti, další okolnosti, které nastaly až poté, již nemohou mít vliv na posouzení podané žaloby proti napadenému rozhodnutí. Přesto soud nad rámec vypořádání této žalobní námítky poznamenává, že je přesvědčen o správnosti postupu žalovaného, který po konkretizování námítky podjatosti podáním ze dne 27. 4. 2018 o osobu ředitele žalovaného a další tam vyjmenované úřední osoby postoupil věc k vyřízení nejbližší nadřízenému správci daně dle ust. § 77 odst. 5 daňového řádu. Teprve po rozhodnutí nadřízeného správce daně ze dne 26. 6. 2018 o tom, že ředitel žalovaného není ve věci podjatý, žalovaný dne 2. 8. 2018 jednotlivě řádně vyřídil námitky vůči ostatním osobám vyjmenovaným v doplnění námítky podjatosti ze dne 27. 4. 2018. Z obsahu správního spisu soud nezjistil, zda žalovaný neurčitou námitku vůči všem ostatním zaměstnancům a pracovníkům žalovaného pokládal i po doplnění ze dne 27. 4. 2018 za nedostatečně specifikovanou a tudíž neúčinnou (ust. § 74 odst. 3 daňového řádu). Jak o

námítce žalovaný uvážil, již není pro posouzení důvodnosti projednávané žaloby rozhodné.

- 38 K námítce žalobkyně ohledně postupu finanční správy v jiných případech městský soud uvádí, že se k jiným konkrétním daňovým řízením nemůže vyjádřit, už jen proto, že mu nejsou známy všechny relevantní okolnosti daných postupů, které žalobkyně obecně kritizuje. Žalobkyně nadto argumentuje mediálními kauzami, které se dle jejího vyjádření týkají zajišťovacích příkazů a dražeb, jde v nich tedy o jiný skutkový stav. Námitku proto soud považuje za nepodstatnou pro řádné posouzení věci.
- 39 K námítce žalobkyně o nepředvídatelnosti postupu žalovaného, který požadoval upřesnění a doplnění, a postupoval tudíž odlišně od Finančního úřadu pro Zlínský kraj posuzujícího typově stejnou námitku podjatosti vznesenou žalobkyní vůči všem pracovníkům, městský soud musí konstatovat, že v žalobkyní odkazované věci se o shodnou námitku nejednalo. Jak soud zjistil z obsahu správního spisu, námitka podjatosti vznesená žalobkyní dne 14. 3. 2016 v průběhu kontroly daně z příjmu za rok 2011 byla od počátku formulována konkrétněji, když byla mimo jiné cílena výslovně vůči tam jmenované úřední osobě provádějící daňovou kontrolu, podjatost žalobkyně spatřovala mimo jiné v tom, že uvedená úřední osoba prováděla u žalobkyně daňovou kontrolu již v minulosti, žalobkyně poukazovala na konkrétní okolnosti z této minulé kontroly, specifikovala i některé další skutečnosti. Také v druhé části námítky, vznesené vůči všem pracovníkům Finančního úřadu pro Zlínský kraj, byla námitka dostatečně určitá, neboť žalobkyně v ní údajnou podjatost odůvodnila mimo jiné kolegialitou pracovníků s jmenovanou úřední osobou, již se týkala první část námítky. Obě námítky tedy nelze poměřovat a žalobní námitku, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou předvídatelnosti, neboť při vyřizování námítky podjatosti postupoval odlišně od Finančního úřadu pro Zlínský kraj, je nutno hodnotit jako nedůvodnou.
- 40 Následně se městský soud zabýval druhou částí žaloby. Žalobkyně v ní nesouhlasila s tím, jak žalovaný vypořádal její odvolací námitky, jejichž text do žaloby opsala, přičemž za každou takto opsanou odvolací námitku uvedla, že *„řádným nevypořádáním se s tímto bodem odvolání žalovaná zatížila řízení vadou a postupovala v rozporu se zákonem“*.
- 41 Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žaloba kromě obecných náležitostí podání (ust. § 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné.
- 42 Podle ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.
- 43 Podle ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

- 44 V posuzovaném případě bylo napadené rozhodnutí žalobkyni doručeno dne 19. 4. 2018, žaloba byla podána soudu dne 18. 5. 2018, lhůta pro podání žaloby nebo pro její rozšíření tak skončila dne 19. 6. 2018.
- 45 V usnesení ze dne 15. 1. 2020 č.j. 9 Azs 266/2019-47 Nejvyšší správní soud konstatoval, že uvedení žalobních bodů je jednou z náležitostí žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (ust. § 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Neuplatní-li žalobce ve lhůtě pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu alespoň jeden žalobní bod tak, aby jeho žaloba byla projednatelná (ust. § 71 odst. 2, věta třetí, s. ř. s.), soud žalobu odmítne podle ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. Poukázal na to, že ve svých rozhodnutích opakovaně rozlišoval mezi samotnou existencí žalobního bodu jakožto náležitosti žaloby podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. na straně jedné, a dostatečnou specifikací žalobního bodu jakožto podmínkou projednatelnosti žaloby na straně druhé. Uvedl, že dle jeho rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, je patrné, že: *„je nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byt' i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum. Bude-li žaloba podaná v zákonné lhůtě pro podání žaloby obsahovat žalobní bod (body) alespoň ve shora vymezené míře konkrétnosti, vznikne vždy krajskému soudu procesní povinnost postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s., tj. vyzvat žalobce k odstranění vad žaloby tak, aby mohla být věcně projednána; v popsaném případě vada spočívá v nedostatečné specifikaci žalobního bodu. Odmítnout žalobu [...] lze jen tehdy, když ve lhůtě pro podání žaloby žalobce nepředestřel žádný takový žalobní bod, popřípadě jen natolik nekonkrétní, že žalobu nebylo možno projednat, a žalobce na výzvu soudu tuto vadu ve stanovené lhůtě neodstranil“.*
- 46 Daná žaloba sice byla podána včas, avšak její druhá část v rozporu s požadavkem ust. § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. neobsahuje žádné žalobní body. Jediným hodnocením napadeného rozhodnutí obsaženým v této části žaloby je totiž pouze tvrzení, že žalovaný se řádně nevypořádal s příslušnými body odvolání, a tím zatížil řízení vadou a postupoval v rozporu se zákonem. Takové tvrzení je však natolik obecné a nekonkrétní, že jej nelze považovat za žalobní bod ve smyslu shora uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť z něj nejsou zřejmé žádné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobkyně, jež žalobkyně považuje za relevantní k domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí. Jedná se o zcela vágní vyjádření nespokojenosti žalobkyně s napadeným rozhodnutím, které však neobsahuje naprosto žádnou specifikaci nezbytnou k tomu, aby žaloba mohla být v této části věcně projednána.
- 47 S ohledem na výše uvedené dospěl Městský soud v Praze k závěru, že druhá část žaloby neobsahovala do uplynutí lhůty k podání žaloby žádný žalobní bod. K námitkám

vzneseným v podání ze dne 9. 10. 2018, resp. 10. 10. 2018, městský soud uvádí, že byly uplatněny po lhůtě zakotvené v ust. § 72 s. ř. s., neboť, jak je uvedeno výše, tato lhůta se vztahuje nejen na podání žaloby samotné, ale též na vymezení žalobních bodů (tj. žalobních námitek) dle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Námitkami se tedy soud nezabýval, neboť jsou nepřipustné.

- 48 Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
- 49 Výrok II. o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Procesně úspěšnému žalovanému městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 19. února 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v. r.
předseda senátu

