



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobce: **JUDr. V. Š., Ph.D.**, zast. Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Opletalova 1535/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8311/19/5200-10424-700519, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2023, č. j. 5 Af 20/2019-87,

**t a k t o :**

- 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] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) platebním výměrem ze dne 1. 6. 2016 vyměřil žalobci na základě daňového přiznání daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 ve výši 146 595 Kč. Rozhodnutím ze dne 27. 10. 2016 žalovaný k podnětu správce daně nařídil přezkoumání platebního výměru. Dospěl totiž k závěru, že daňové přiznání podala neoprávněná osoba. Plná moc, kterou žalobce udělil společnosti GOODWILL PARTNER, s. r. o., se podle žalovaného nevztahovala na zpracování a předložení daňového přiznání a hlášení. Daňové přiznání proto mohl podat pouze stěžovatel, a nikoli jeho zástupce.

[2] Správce daně poté platebním výměrem ze dne 3. 11. 2017 vyměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů ve výši 146 595 Kč. Žalovaný na základě žalobcova odvolání změnil

platební výměr tak, že vyměřil žalobci daň ve stejné výši, avšak na základě dokazování. Právě toto rozhodnutí je předmětem tohoto soudního přezkumu.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Soud poukázal na to, že při jednání uplatněná námitka, že daň měla být stanovena dokazováním a nikoli podle pomůcek, je opožděná. Navíc by tato námitka nebyla důvodná, i kdyby byla včasná. Žalobce nemůže být úspěšný ani s námitkami proti rozhodnutí, jímž žalovaný nařídil přezkoumání platebního výměru ze dne 1. 6. 2016, neboť toto rozhodnutí není předmětem nynějšího přezkumu. Městský soud nepřivědčil ani argumentaci týkající se podjatosti úředních osob. Podle správního spisu žalobce neuvedl jejich jména ani důvody podjatosti a vady neodstranil ani přes výzvu správce daně. Proto nebylo možné námitky podjatosti projednat. V žalobě žalobce označil za podjaté zaměstnance žalovaného. Městský soud ze spisu nezjistil, že by jmenované osoby či osoby jiné zasahovaly negativně do žalobcových práv nebo vůči němu postupovaly šikanózně. Přivědčil žalovanému, že žalobcova podání jsou obstrukční.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Podnět správce daně k nařízení přezkoumání rozhodnutí byl nezákonný, a proto jsou nezákonná i rozhodnutí navazující nebo založená na rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Městský soud pominul, že daňové přiznání bylo řádně podepsáno. Nezkoumal, jak by mohl správce daně bez platného či účinného daňového přiznání stanovit daň, a proto je rozsudek nepřezkoumatelný.

[5] Stěžovatel odmítá, že jednal obstrukčně. Od nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, takové jednání není možné. Městský soud rozhodoval na základě neúplné spisové dokumentace a nedostál požadavkům kladeným čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod. Správce daně stěžovateli odmítal poskytovat informace. Městský soud stěžovateli nesprávně vytkl, že zaměňuje žalovaného a správce daně. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu.

[6] Nesprávné je rovněž posouzení námitky, že daň měla být stanovena dokazováním, jako opožděné. Stěžovatel se k této otázce opakovaně vůči správci daně vymezoval. Jestliže tato podání nejsou obsažena ve správním spise, je spis neúplný. Navíc lze související žalobní námitku nalézt v bodech III. a IV. žaloby, pouze byla formulována jinak než při jednání. Presumpce správnosti rozhodnutí není nevyvratitelná. Proto se měl městský soud zabývat stěžovatelovými argumenty směřujícími proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru.

[7] Městský soud připustil legitimnost námitky podjatosti uplatněné v daňovém řízení a věcně se s ní vypořádal. V rozporu s § 77 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), však neprovedl dokazování. Spis neobsahuje listiny, z nichž by bylo možné posoudit námitku podjatosti. Městský soud tak nemohl uzavřít, že námitka je nedůvodná. Bylo rovněž třeba zohlednit zásady oficiality a materiální pravdy. I když

pokračování

stěžovatel nepřipouští nedostatky svých námitek, je přesvědčen, že je namístě se jimi zabývat i tehdy, nejsou-li konkrétní; k tomu odkázal na § 5 odst. 3 daňového řádu.

[8] Stěžovatel v souvislosti s posouzením platnosti podpisu na plné moci také namítl, že se městský soud nezabýval otázkou výkladu právních úkonů účastníků daňového řízení, čímž nevypořádal všechny žalobní body. Městský soud pouze implicitně přijal argument žalovaného, že se tyto argumenty mají týkat pouze nařízení přezkoumání platebního výměru.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal na vyjádření k žalobě. Stěžovatel podle něj nemůže své námitky z řízení o nařízení přezkoumání rozhodnutí přenášet do nynějšího řízení.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud (NSS) se nejprve věnoval námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Podle stěžovatele se městský soud nezabýval tím, jak mohl správce daně správně stanovit daň, pokud tvrdil, že nebylo platně a účinně podáno daňové přiznání. Rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný i proto, že mu městský soud v bodě 17 vytkl, že zaměnil žalovaného se správcem daně.

[12] Podle NSS je napadený rozsudek přezkoumatelný, neboť jsou z něj patrné důvody zamítnutí žaloby. Městský soud nepominul žádný řádně uplatněný žalobní bod. Platnost a účinnost podání daňového přiznání není předmětem tohoto řízení, což kasační soud blíže objasní níže. Městský soud také netvrdil, že stěžovatel zaměňuje žalovaného a správce daně. Pouze vysvětlil, že stěžovatel v námitkách podjatosti neuváděl jména údajně podjatých osob, a učinil tak až v žalobě, kde označil pouze zaměstnance žalovaného. K tomu městský soud dodal, že ze spisu neplyne, že by tyto osoby zasahovaly negativně do stěžovatelových práv, či jej dokonce šikanovaly. NSS v odůvodnění městského soudu neshledal nepřezkoumatelnost.

[13] Námitku, že daň měla být stanovena dokazováním a nikoli podle pomůcek, vyhodnotil městský soud správně jako opožděnou. NSS podotýká, že se jedná o námitku poněkud nelogickou, neboť žalovaný daň dokazováním stanovil. Bez ohledu na to kasační soud ověřil, že tato námitka nebyla obsažena v žalobě. Žalobní body III. a IV., na které stěžovatel odkazuje, se týkají posouzení platnosti plné moci pro podání daňového přiznání a platnosti podpisu na něm. Stěžovatel se v této ani v jiné části žaloby nebránil proti způsobu stanovení daně. Tuto námitku poprvé uplatnil při jednání městského soudu dne 12. 4. 2023. Jelikož bylo stěžovateli napadené rozhodnutí doručeno dne 4. 3. 2019, jednalo se o námitku opožděnou (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s.).

[14] NSS nesouhlasí se stěžovatelem, že v případě odmítnutí sporné námitky jako opožděné by byl redukován smysl jednání před soudem na pouhý mechanický přednes žaloby. I po uplynutí lhůty pro podání žaloby (tedy též během jednání před soudem) totiž

může žalobce rozhojnit argumentaci, která však musela být obsažena ve včas uplatněných žalobních bodech. Nový žalobní bod takto uplatnit nelze. Soud k argumentačnímu rozhojnění přihlédne, pokud nemění nic na podstatě žalobního bodu (rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Azs 138/2020-33, bod 30). Jak již NSS uvedl výše, stěžovatel námitku týkající se stanovení daně dokazováním, resp. podle pomůcek, neuplatnil ve lhůtě pro podání žaloby. Při jednání městského soudu tedy pouze nerozhajnil včas uplatněný žalobní bod, ale uplatnil žalobní bod nový, který však byl s ohledem na shora uvedené opožděný.

[15] Na tomto závěru nic nemění ani námitka, že se stěžovatel proti způsobu stanovení daně bránil v daňovém řízení. Soudní přezkum rozhodnutí správního orgánu není pokračováním správního (zde daňového) řízení. Nestáčí tedy, že byla příslušná argumentace součástí stěžovatelových podání v daňovém spisu. Pokud stěžovatel chtěl, aby se námitkou zabýval i krajský soud, měl ji uplatnit jako řádný žalobní bod (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2014, č. j. 8 Afs 106/2014-26, bod 15).

[16] Podle stěžovatele však nemůže obstát závěr, že by námitka, že dokazování nebylo vedeno v souladu se zákonem, nebyla důvodná, i pokud by ji uplatnil včas, neboť napadené rozhodnutí změnilo právě způsob stanovení daně. Stěžovatel ale namítal, že daň měla být stanovena dokazováním, a pominul tak, že žalovaný ji v napadeném rozhodnutí právě takto stanovil. Je proto logické, že městský soud upozornil na to, že by námitka ani v případě včasnosti nebyla důvodná.

[17] Námitka, že dokazování při stanovení daně bylo provedeno mimo daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností, je nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl.

[18] NSS dále ve shodě s městským soudem zdůrazňuje, že stěžovatelovy námitky směřující proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru nejsou předmětem nynějšího přezkumu. Jde například o argumenty týkající se platnosti plné moci a toho, že daňové přiznání neslo podpis stěžovatele. Stěžovatelova námitka, že městský soud opomněl vypořádat body III. a IV. žaloby, není důvodná. Městský soud se k nim vyjádřil v bodě 13 svého rozsudku. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu je navíc přezkoumatelné ve správním soudnictví (rozsudky NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52, či ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016-27). Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2016, s jehož závěry stěžovatel v nynějším řízení hojně polemizuje, se tedy stěžovatel mohl bránit žalobou, což však neučinil. V nynějším řízení však tyto námitky uplatnit nelze, neboť jdou mimo jeho předmět.

[19] Předmětem tohoto soudního přezkumu je rozhodnutí ze dne 27. 2. 2019, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr ze dne 3. 11. 2017. Obsah i důvody tohoto rozhodnutí jsou odlišné od rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Nyní posuzované rozhodnutí bylo vydáno s cílem správně stanovit daň. Během odvolacího řízení změnil žalovaný názor na to, zda měla být daň stanovena podle pomůcek. Stěžovatel se mohl u soudu bránit například proti změně právního názoru, správnosti zajištěných důkazů či stanovení daně, tedy důvodům, pro které bylo vydáno nyní napadené rozhodnutí. Takto však stěžovatel neargumentoval.

pokračování

[20] NSS shrnuje, že městský soud nepochybil, pokud se nezabýval argumentací směřující proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru. Na tom nemění nic ani stěžovatelova námitka, že všechny kroky správce daně navazující nebo založené na rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru jsou nezákonné.

[21] Podle judikatury NSS platí u nenapadených správních aktů presumpce jejich správnosti (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 As 79/2008-128, č. 1815/2009 Sb. NSS, bod 15). Správce daní ani žalovaný se tak nemohli znovu zabývat otázkami, které vyřešilo pravomocné rozhodnutí (přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46). Rovněž pravomoc soudu učinit si o některých otázkách vlastní úsudek je omezena v situaci, kdy o těchto otázkách existuje rozhodnutí orgánu veřejné moci (soudu nebo správního orgánu). Aby si soud mohl učinit úsudek o správnosti a zákonnosti pravomocného rozhodnutí orgánu veřejné správy, musí být toto rozhodnutí zpravidla předmětem řízení, v němž se má soud vyjádřit (rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94).

[22] Za určitý korektiv těchto východisek lze označit oprávnění ke zprostředkovanému přezkumu subsumovaných správních aktů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. nebo k incidenčnímu přezkumu opatření obecné povahy podle § 101a odst. 1 s. ř. s. (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34). V posuzované věci se však o takovou situaci nejedná. Městský soud nebyl oprávněn přezkoumávat řízení o nařízení přezkoumání platebního výměru ani závěry rozhodnutí ze dne 27. 10. 2016. Stěžovatel nemůže v nynějším řízení kompenzovat svou procesní pasivitu v jiném řízení (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2024, č. j. 7 Afs 187/2023-34).

[23] Z těchto důvodů se NSS nebude zabývat námitkami týkajícími se oprávněnosti podání daňového přiznání, neboť se míjejí s předmětem tohoto řízení. Pro úplnost zdůrazňuje, že nařízení přezkoumání rozhodnutí je postup upravený v § 121 daňového řádu. Postup daňových orgánů v souladu s tímto ustanovením nemůže činit ostatní ustanovení daňového řádu obsolentními.

[24] Stěžovatel dále nesouhlasí s bodem 20 napadeného rozsudku, v němž městský soud vysvětlil, v čem spatřuje obstrukční povahu stěžovatelova jednání. Stěžovatel totiž bez bližšího odůvodnění ve svých podáních opakoval, že různé úkony učinily podjaté osoby, domáhal se vydání komunikace mezi pracovníky správce daně, procesně se bránil proti každé výzvě, kterou správce daně učinil atd. Městský soud poukázal také na to, že stěžovatelova argumentace směřuje zejména k tomu, že nemělo být nařízeno přezkoumání rozhodnutí a měl platit původní platební výměr, avšak daň byla vyměřena ve stejné výši. NSS se s tímto závěrem městského soudu ztotožňuje a dodává, že otázka obstrukční povahy stěžovatelova jednání není pro věc podstatná a byla vyslovena nad rámec nutného odůvodnění.

[25] Pokud jde o námitku podjatosti úředních osob v daňovém řízení, městský soud se s ní vypořádal v bodech 15 až 19 rozsudku. Odkázal rovněž na rekapitulaci průběhu správního řízení (body 10 a 11) a uvedl, že stěžovatel v žádném podání neoznačil konkrétní osoby ani důvod možné podjatosti. Na výzvu správce daně nereagoval. Městský soud přisvědčil žalovanému, že obecné námitky podjatosti nebylo možné posoudit. Ke jménům specifikovaným v žalobě pak uvedl, že tyto osoby nepodepsaly platební výměr ani napadené

rozhodnutí a ze správního spisu nevyplývalo, že by byly podjaté, negativně zasahovaly do stěžovatelových práv či jej šikanovaly.

[26] Stěžovatel tvrdí, že v podáních, jejichž neurčitost mu soud vytýká, odkazoval na předchozí podání, o nichž nebylo rozhodnuto. Pokud městský soud k těmto skutečnostem nepřihlížel, dokládá to neúplnost spisu, a tedy i porušení čl. 36 odst. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod. Městský soud podle něj postupoval nesprávně, pokud neprovedl dokazování k prověření námitky podjatosti uplatněné v daňovém řízení. Spis neobsahuje listiny, z nichž by je soud mohl správně posoudit.

[27] NSS z daňového spisu ověřil, že stěžovatel v podání ze dne 8. 1. 2018 uvedl, že „*správce daně výzvu vydal osobami, u kterých je dána pochybnosti o nepodjatosti, a to aniž by uvedl důvody neodkladnosti úkonu ve smyslu § 77 odst. 3 DR*“. Také tvrdil, že „*správce daně pak pochybil rovněž tím, že napadené rozhodnutí, procesní rozhodnutí i výzvy podal osobami, u kterých je dána pochybnost o nepodjatosti. Daňový subjekt odkazuje na související podání, které učinil správci daně a nadřízenému správci daně; tato podání činí součástí svého odvolání proti napadenému rozhodnutí (důkaz: daňovým spisem a spisovými podklady v dispoziční sféře nadřízeného správce daně). Vyžaduje-li správce daně, aby předchozí podání daňového subjektu byla výslovně do odvolacího řízení převzata, daňový subjekt tak k případné výzvě správce daně učiní. Žádá se o postup osobami, u kterých není pochybnosti o nepodjatosti.*“ Předchozí stěžovatelova podání ze dne 20. 10. 2017 a 16. 12. 2017 obsahují obecnou zmínku o možné podjatosti úředních osob. Námitka podjatosti ze dne 8. 1. 2018 byla posuzována samostatně. Městský soud si proto od žalovaného vyžádal související listiny a při jednání je provedl k důkazu. Konkrétně se jednalo se o výzvu k odstranění vad ze dne 17. 1. 2018 a sdělení o podnětu na přezkoumání rozhodnutí ze dne 25. 7. 2018 (jednalo se o stěžovatelův podnět k přezkoumání výzvy správce daně ze dne 17. 1. 2018).

[28] Městský soud zjistil, že dne 17. 1. 2018 správce daně stěžovatele vyzval k odstranění vad podání a doplnění jmen úředních osob a důvodů, pro které spatřuje jejich podjatost. Zároveň jej poučil, že pokud vady neodstraní, podání se stane neúčinným podle § 74 odst. 4 daňového řádu. Tato výzva byla stěžovateli doručena dne 18. 1. 2018. Stěžovatel požádal o prodloužení lhůty, kterému správce daně vyhověl. Po uplynutí lhůty podal stěžovatel podnět k přezkoumání výzvy ze dne 17. 1. 2018, o kterém bylo rozhodnuto sdělením ze dne 25. 7. 2018. Podle městského soudu je nesporné, že námitka podjatosti se v důsledku stěžovatelovy pasivity stala neúčinnou. S tímto posouzením NSS souhlasí.

[29] Jak plyne z judikatury NSS (např. rozsudky ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014-86, či ze dne 18. 9. 2015, č. j. 5 Afs 30/2015-76), námitka podjatosti musí být formulována dostatečně konkrétně. Daňový subjekt je povinen upřesnit, v čem podjatost spatřuje a které konkrétní úřední osoby se námitka týká. Daňový řád v § 77 také stanoví, že pokud se úřední osoba dozví okolnosti nasvědčující podjatosti, je povinna neprodleně je oznámit úřední osobě stojící v čele správce daně. Argumentace principem oficiality a materiální pravdy tak není namístě. Výzva stěžovateli k odstranění vad byla legitimní a stěžovatel nyní nemůže kompenzovat svou předchozí procesní pasivitu. Vytýká-li městský soud stěžovateli neurčitost podání, nesvědčí to o neúplnosti spisu – z něj naopak plyne, že stěžovatelovy námitky podjatosti byly neurčité. V postupu městského soudu nelze shledat porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

pokračování

[30] NSS ani není zjevné, v čem stěžovatel spatřuje nesprávnost souvisejícího dokazování. Výše uvedenými listinami jej městský soud doplnil a stěžovatel při jednání žádné další požadavky na dokazování nevznsl. Z kasační stížnosti není zřejmé, jaké další listiny podle stěžovatele chybí k tomu, aby městský soud mohl správně posoudit námitku týkající se podjatosti úředních osob. Obsahem správního spisu se navíc dokazování provádět nemusí (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS, bod 36, či rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2021, č. j. 7 As 20/2021-72, bod 36 a judikatura tam uvedená). NSS uzavírá, že skutkový stav považuje za dostatečně zjištěný.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. března 2024

Karel Šimka  
předseda senátu