

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce **JUDr. M. G.**, zastoupeného JUDr. Václavem Vlkem, advokátem se sídlem, Praha 8, Sokolovská 22, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 619/28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu Praze, ze dne 6. 2. 2017, č. j. 8 Af 3/2017-9,

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:

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 12. 2016, čj. 8541534/16/2010-62563–108906, žalovaný rozhodl, že úřední osoba M. Š. není vyloučena z řízení nebo jiného postupu při správě daní u daňového subjektu KRM s. r. o. Žalobce proti tomuto rozhodnutí brojil žalobou u Městského soudu v Praze, který ji usnesením ze dne 6. 2. 2017, čj. 8 Af 3/2017-9, odmítl.

[2] Městský soud v odůvodnění uvedl, že právní úprava námitky podjatosti v § 77 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), koresponduje předchozí právní úpravě v § 26 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Na projednávaný případ proto vztáhl závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, čj. 3 Afs 20/2003-23, a ze dne 15. 7. 2010, čj. 7 Afs 56/2010-64, podle nichž je rozhodnutí o

námitce podjatosti rozhodnutím procesním, jímž se jen upravují poměry v daňovém řízení, a na které dopadá kompetenční výluka dle § 70 písm. c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Napadené rozhodnutí nijak nezasahuje do práv žalobce, který v tomto daňovém řízení nebyl ani daňovým subjektem; není ani způsobilé zkrátit jeho práva nebo způsobit poškození jeho dobrého jména. Osobou, o níž bylo rozhodováno, byla úřední osoba správce daně, nikoli žalobce. Městský soud proto žalobu posoudil jako nepřípustnou dle § 68 písm. e) s. ř. s., ve spojení s § 70 písm. c) s. ř. s., a odmítl ji podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[3] Proti tomuto usnesení podal žalobce (dále jen „stěžovatel") včasnou kasační stížnost, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatel městskému soudu předně vytýká, že rozhodnutí žalovaného považoval pouze za rozhodnutí o námitce podjatosti, neseznámil se zcela s jeho obsahem a předmětem řízení a nesprávně právně je posoudil. Závěr o povaze rozhodnutí nelze vždy učinit pouze z jeho výrokové části, neboť ta nemusí odrážet nebo vyčerpávat předmět řízení. Tento postup by mohl v důsledku znamenat možnost správních soudů odvolat se na výluku ze správního přezkumu ve všech případech, kdy pod kompetenční výluku spadá některá část správního rozhodnutí, nebo v případech, kdy správní orgán rozhodne o věci zcela jiné.

[5] Městský soud se dále nezabýval procesním postavením stěžovatele a předmětem řízení ve vztahu k němu; žalobu odmítl s odkazem na to, že nelze přezkoumávat rozhodnutí o námitce podjatosti v řízení, kde stěžovatel nevystupoval jako účastník. Nepoložil si však otázku, jak by stěžovatel vůbec mohl námitku podjatosti podat, jestliže v daňovém řízení se společností KRM s. r. o., nebyl daňovým subjektem. Rozhodnutí žalovaného nemá ve vztahu ke stěžovateli povahu procesního rozhodnutí, jímž se upravuje postup v daňovém řízení, nýbrž je rozhodnutím konečným, jelikož další postup pojmově nepřipadá v úvahu. Stěžovatel má v daňovém řízení postavení svědka, to však neznamená, že by řízení o stížnosti zahájené stěžovatelem bylo součástí daňového řízení, neboť v takovém případě by stěžovatel figuroval v poněkud schizofrenní roli svědka, který je v určité fázi řízení také účastníkem. Postavení účastníka má stěžovatel pouze ve specifickém řízení o jeho stížnosti, tedy v rozsahu definovaném podanou stížností a úkony při jejím vyřizování; řízení o ní je vymezeno podanou stížností na straně jedné a rozhodnutím o ní na straně druhé. Postavení účastníka v tomto specifickém řízení si pak s sebou stěžovatel přenáší do řízení o správní žalobě. Předmětem řízení, jehož výsledkem bylo napadené rozhodnutí, byla primárně stížnost na postup konkrétních úředních osob žalovaného. Usnesení městského soudu bylo vydáno na základě zkresleného předběžného závěru o povaze rozhodnutí žalovaného a řízení, které mu předcházelo; toto usnesení tudíž není ve vztahu ke skutečnému stavu odůvodněno, natož pak přezkoumatelným způsobem.

[6] Ve zbytku kasační stížnosti rekapituluje stěžovatel obsah žaloby. Uvádí, že důsledkem postupu žalovaného bylo zahájení trestního stíhání proti němu a pozastavení výkonu advokacie, což považuje za dehonestující. Způsob vyřízení stížnosti žalovaným nadále bezprostředně zasahuje do práv stěžovatele a představuje pro něj ohrožení i do budoucna, jelikož dotčená úřední osoba setrvává na své pozici a může svého postavení

využívat proti němu. Pokud tedy městský soud nezrušil rozhodnutí žalovaného, byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[7] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s právním názorem městského soudu, že rozhodnutí o námitce podjatosti podle § 77 odst. 4 daňového řádu je rozhodnutím procesním, a je proto vyloučeno ze soudního přezkumu.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem je třeba konstatovat, že stěžovatel sice v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však platí, že v případě, kdy je kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí návrhu, lze kasační stížnost podat pouze z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Například v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, čj. 3 Azs 33/2004-98, publikovaném pod č. 625/2005 Sb. NSS (veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), byl vysloven názor, že „[j]*e-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.*“

[11] Dále je nutno upozornit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tedy musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení zdejšího soudu ze dne 3. 6. 2003, čj. 6 Ads 3/2003-73). Je-li tedy kasační stížností napadáno usnesení krajského (městského) soudu o odmítnutí žaloby, může stěžovatel uplatnit pouze námitky proti tomuto procesnímu postupu a nemůže se též domáhat přezkumu zákonnosti postupu žalovaného správního orgánu či rozhodnutí, které z něj vzešlo [viz výše vyložený obsah kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.].

[12] Stěžovatel nejprve vytýkal městskému soudu nesprávné právní posouzení rozhodnutí žalovaného a nevypořádání celého jeho obsahu. Této námitce nelze přisvědčit. Z obsahu žalovaným předloženého spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel podal žalovanému dne 28. 11. 2016 *„Stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu s návrhem na zahájení řízení dle § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu a Podnět k prošetření porušení povinnosti mlčenlivosti v daňovém řízení dle ust. § 55 daňového řádu“*. Žalovaný ve věci stížnosti proti postupu správce daně zaslal stěžovateli samostatné vyrozumění ze dne 23. 1. 2017, č. j. 369424/17/2010-62563-108906, v němž mu sdělil, že stížnost dle § 261 odst.

1 daňového řádu shledal nedůvodnou. Podnět k prošetření porušení povinnosti mlčenlivosti dle § 55 daňového řádu vyřídilo Odvolací finanční ředitelství vyrozuměním ze dne 26. 1. 2017, č. j. 3976/17/5100-41451-711647, v němž stěžovatele informovalo o odložení věci. O návrhu na vyloučení úřední osoby rozhodl žalovaný samostatným rozhodnutím ze dne 14. 12. 2016, které doručil stěžovateli. V tomto rozhodnutí vypořádal výlučně námitku podjatosti a pouze toto rozhodnutí stěžovatel napadl. Městský soud tedy nepochybil, pokud napadené rozhodnutí posoudil jako rozhodnutí o námitce podjatosti, neboť tím rozhodnutí žalovaného skutečně je.

[13] Vyloučení úřední osoby v daňovém řízení upravuje § 77 daňového řádu. Podle § 77 odst. 2 citovaného zákona *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví*. Podle § 77 odst. 7 daňového řádu *rozhodnutí o tom, zda je úřední osoba vyloučena, se doručuje dotčené úřední osobě a daňovému subjektu. Došlo-li k zahájení řízení o tom, zda je úřední osoba vyloučena, na základě námitky jiné osoby zúčastněné na správě daní, správce daně ji o výsledku tohoto řízení vyrozumí. Proti rozhodnutí o tom, zda je úřední osoba vyloučena, nelze uplatnit opravné prostředky*. Kdo je považován za *osobu zúčastněnou na* řízení, lze dovodit z ustanovení § 20 až § 22 daňového řádu; jsou jimi primárně daňový subjekt (§ 20) a dále *„třetí osoby"* (§ 22), tedy osoby, *které mají práva a povinnosti při správě daní, nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.* Z citovaných ustanovení plyne, že *osobou zúčastněnou na správě daní*, která je dle § 77 odst. 2 daňového řádu oprávněna námitku podjatosti podat, může být i svědek. Stěžovatel měl v daňovém řízení se společností KRM s. r. o., postavení svědka, a byl tedy oprávněn namítat podjatost úřední osoby jako *jiná osoba zúčastněná na správě daní*.

[14] S ohledem na právě uvedené proto nelze souhlasit se stěžovatelem, že důvodem odmítnutí žaloby byla skutečnost, že nevystupoval jako účastník daňového řízení, v němž byla námitka podjatosti vznesena. Městský soud žalobu odmítl proto, že rozhodnutí o námitce podjatosti je jako takové (ze své podstaty) vyloučeno ze soudního přezkumu pro svoji ryze procesní povahu, bez ohledu na to, kdo takovou námitku uplatnil. Řízení, které stěžovatel svou námitkou vyvolal, je specifickým řízením, uvnitř řízení daňového. V jeho rámci se pouze *„upravují poměry v daňovém řízení, resp. vytváří se předpoklady pro to, aby mohlo být ve věci meritorně rozhodnuto. Jeho vydáním je najisto postaven okruh osob, které jsou následně v daňovém řízení oprávněny participovat na dalších úkonech řízení (včetně meritorního rozhodnutí), či naopak jsou dále z účasti na řízení vyloučeny. Nejedná se tedy o rozhodnutí podle ustanovení 65 s. ř. s., ale o rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení."* (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2009-59). Stěžovatel ve své argumentaci přehlíží skutečnost, že případná podjatost úřední osoby nastává *per se* již naplněním některé z hypotéz uvedených v ustanovení § 77 odst. 1 daňového řádu; rozhodnutí o (ne)podjatosti takové osoby pak jen deklaruje (ne)existenci objektivně existující skutečnosti a je fakticky výrazem dozorčího práva nad postupem správce daně v konkrétní věci. Jakkoli nejde u námitky podjatosti doktrinálně vzato o pouhý *podnět*, neboť je povinností příslušné osoby či orgánu (§ 77 odst. 4 a 5 daňového řádu) o ní rozhodnout, nejde (terminologií správního řádu) o řízení o žádosti; tímto způsobem se pouze aktivuje dozorová pravomoc příslušného správního orgánu.

[15] Výše uvedený závěr (vyslovený i městským soudem), že rozhodnutí žalovaného nebylo způsobilé jakkoli zasáhnout do práv stěžovatele, podporuje i fakt, že osobou, o níž žalovaný rozhodl, nebyl stěžovatel, nýbrž úřední osoba žalovaného, M. Š. Nadto z ustanovení § 77 odst. 7, věty druhé daňového řádu jasně vyplývá, že správce daně osoby zúčastněné na správě daní o svém rozhodnutí pouze vyrozumí, a to jen tehdy iniciovaly-li jeho vydání. V případě stěžovatele by tedy postačilo, pokud by jej žalovaný o výsledku řízení pouze informoval, aniž by mu rozhodnutí doručoval.

[16] Nejvyšší správní soud proto sdílí názor městského soudu, že na rozhodnutí o námitce podjatosti dopadá kompetenční výluka dle § 70 písm. c) s. ř. s., v důsledku čehož byla žaloba proti tomuto rozhodnutí nepřípustná [§ 68 písm. e) s. ř. s.] a musela tak být postupem dle § 46 odst. 1 písm. d) odmítnuta.

[17] Konečně, vzhledem k tomu, co bylo řečeno pod body [10] a [11] tohoto odůvodnění, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat námitkami stěžovatele nesměřujícími proti procesnímu postupu městského soudu, tedy proti odmítnutí žaloby. Namítá-li stěžovatel, že rozhodnutí žalovaného nevyloučit dotčenou úřední osobu mělo za následek jeho trestní stíhání a nadále hrozí, že tato úřední osoba bude svého postavení využívat proti němu, nelze se ochrany proti těmto hypotetickým následkům domáhat touto kasační stížností.

[18] Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jí proto rozsudkem zamítl.

[19] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. února 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu