



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hípšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **CZT, a. s.**, se sídlem Lísková 1513, Čáslav, zastoupen JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem se sídlem Střelecká 672/14, Hradec Králové, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6 Af 39/2015 - 88,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj vydal dne 17. 5. 2013 platební výměry, kterými žalobce informoval o jeho zákonné povinnosti uhradit penále související s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února až listopadu roku 2006.

[2] Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 (dále též „původní rozhodnutí o odvolání“), zamítlo odvolání žalobce proti platebním výměrům na penále a tyto potvrdilo.

[3] Žalobce se proti původnímu rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání bránil správní žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích. V rámci soudního řízení Odvolací finanční ředitelství soudu sdělilo, že hodlá žalobce uspokojit postupem podle § 124 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Následně tudíž vydalo rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 5675/14/5000-14306-711377 (dále též „rozhodnutí o uspokojení“), kterým zrušilo platební výměry na penále a zastavilo řízení (z důvodu prekluze práva vyrozumět žalobce o předpisu penále způsobené

uplynutím lhůty pro předpis penále). Žalobce v reakci na dané rozhodnutí soudu sdělil, že je postupem Odvolacího finančního ředitelství uspokojen. Krajský soud proto usnesením ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014 - 96, řízení o žalobě bez jejího věcného projednání zastavil.

[4] Dne 23. 9. 2014 Generální finanční ředitelství vydalo rozhodnutí č. j. 25249/14/7001-21200-010435 (dále též „rozhodnutí o přezkumu“), kterým podle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídilo přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 (tj. původního rozhodnutí o odvolání), ve znění rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 5675/5000-14306-711377 (tj. rozhodnutí o uspokojení). Generální finanční ředitelství k nařízení přezkumu přistoupilo, neboť bylo názoru, že lhůta pro sdělení daňového penále neuplynula; tato totiž byla přerušena vydáním rozhodnutí o posečkání daně.

[5] Žalobce se proti rozhodnutí o přezkumu bránil odvoláním. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný souhlasil s Generálním finančním ředitelstvím, že zde byly důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, neboť předmětné platební výměry na penále bylo lze vydat (lhůta pro předpis penále byla zachována).

## II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“).

[7] Městský soud žalobu zamítl. Předně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 62, uvedl, že napadené rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu. Dále konstatoval, že souhlasí s Generálním finančním ředitelstvím a žalovaným, že z důvodu vydání rozhodnutí o posečkání daně byla v době vydání platebních výměrů na penále zachována lhůta k jejich vydání (lhůta pro vybrání daně, resp. lhůta pro placení daní). Městský soud pak nesouhlasil ani s žalobními námitkami, kterými žalobce zpochybňoval možnost uplatnit v případě rozhodnutí dle § 124 daňového řádu (tj. rozhodnutí o uspokojení žalobce po podání správní žaloby) institut přezkoumání rozhodnutí dle § 121 daňového řádu. Uvedl, že podle § 124 odst. 5 daňového řádu nelze proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví uplatnit opravné prostředky. Nařízení přezkoumání rozhodnutí však není opravným prostředkem, nýbrž prostředkem dozorčím. Není tudíž vyloučeno naříditi přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu. Městský soud dodal, že skutečnost, že původní rozhodnutí o odvolání nebylo z důvodu postupu Odvolacího finančního ředitelství přezkoumáno, neznamená, že by žalobce své původní námitky (týkající se původního rozhodnutí o odvolání) nemohl uplatnit v soudním řízení proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení. Městský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám, žalobu proto jako nedůvodnou zamítl (plné znění rozsudku městského soudu je přístupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) a kasační soud na ně pro stručnost odkazuje).

## III.

[8] Rekapitulovaný rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížností. Uvedl, že podstatou kasační stížnosti je otázka, zda zákon připouští přezkoumat podle § 121 a násl. daňového řádu rozhodnutí vydané podle § 124 daňového řádu, a to nadto za situace, kdy postupem podle § 124 daňového řádu došlo ke zrušení rozhodnutí (platebních výměrů na penále) a zastavení řízení. Po rekapitulaci předešlých řízení stěžovatel dovedl, že závěry městského soudu ohledně přípustnosti nařízení přezkumného řízení jsou nesprávné. Stěžovatel byl názoru, že daňový řád upravuje pouze jedno přezkumné řízení, do kterého spadá jak § 121

pokračování

a násl. daňového řádu, tak i § 124 daňového řádu. Stěžovatel dále uvedl, že zákonodárce v § 124 odst. 5 daňového řádu vyloučil uplatnění opravných prostředků, protože nepředpokládal, že by výsledkem postupu podle § 124 daňového řádu mohlo být nezákonné rozhodnutí. Závěry městského soudu nadto dle názoru stěžovatele odporují smyslu institutu uspokojení žalobce v soudním řízení, kterým je rychlé řešení sporu mezi žalobcem a žalovaným správním orgánem. Stěžovatel pak dále tvrdil, že při postupu podle § 124 daňového řádu má být sledována mj. i zákonnost v tomto postupu vydaného rozhodnutí o uspokojení. Stěžovatel nesouhlasil ani s názorem městského soudu ohledně § 121 odst. 2 daňového řádu. Byl přesvědčen, že přezkum rozhodnutí ve smyslu daného ustanovení provedly orgány finanční správy, a to právě postupem podle § 124 daňového řádu. Po obsáhlé rekapitulaci obecných právních závěrů týkajících se opravných a dozorčích prostředků, přezkumného řízení a postupu podle § 124 daňového řádu pak stěžovatel uvedl, že nařízení přezkoumání rozhodnutí odporuje i názoru Nejvyššího správního soudu ohledně nemožnosti pokračovat v řízení za situace, kdy došlo ke zrušení platebních výměrů a zastavení řízení.

[9] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného o odvolání.

#### IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že daňový řád důsledně rozlišuje mezi opravnými a dozorčími prostředky. Ustanovení § 124 odst. 5 daňového řádu přitom proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví vylučuje podání opravných prostředků, tj. nikoliv prostředků dozorčích (mezi které patří nařízení přezkoumání rozhodnutí). Žalovaný pak nesouhlasil ani s tím, že by původní rozhodnutí o odvolání bylo přezkoumáno podle § 121 odst. 2 daňového řádu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že je ve shodě s městským soudem názoru, že napadené rozhodnutí (o zamítnutí odvolání směřujícího proti nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu) podléhá soudnímu přezkumu. K tomuto soud odkazuje na svou ustálenou judikaturu, shrnutou např. v rozsudku ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016 - 62: „*Nejvyšší správní soud dospěl v celé řadě svých rozhodnutí k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém soubornu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, na který stěžovatelka odkazuje, a navazující judikatura, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80; ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 76/2007 - 84; ze dne 27. 8. 2008, č. j. 1 Afs 124/2008 - 42; ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010 - 84; ze dne 19. 5. 2011, č. j. 1 As 36/2011 - 79; ze dne 7. 8. 2013, č. j. 1 Afs 35/2013 - 30, či nejnověji ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015 - 61, ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 - 43 a ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 165/2016 - 27).*“

[14] Předmětem soudního přezkumu v nynější věci je rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele směřující proti rozhodnutí, kterým bylo podle § 121 a násl. daňového řádu nařízeno přezkoumání rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví dle § 124 daňového řádu.

[15] Podle § 121 odst. 1 a 2 daňového řádu:

- (1) *Správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde ke zázvěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřiblíží.*
- (2) *V rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí.*

[16] Podle § 124 daňového řádu:

- (1) *Domáhá-li se navrhovatel ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení.*
- (2) *Přezkumné řízení směřující k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni; ustanovení o nařízeních přezkoumání rozhodnutí se nepoužijí.*
- (3) *K novým skutečnostem a návrhům na provedení nových důkazních prostředků, které navrhovatel ve své žalobě neuvedl, správce daně v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nepřiblíží.*
- (4) *V rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze změnit rozhodnutí v neprospěch navrhovatele.*
- (5) *Proti rozhodnutí vydanému v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví nelze uplatnit opravné prostředky.*

[17] Stěžovatel je přesvědčen, že nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu.

[18] Nejvyšší správní soud mu nepřisvědčil. Ztotožnil se naopak s názorem orgánů finanční správy a městského soudu, že lze nařídít přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu, tj. rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví.

[19] Jako zásadní se v tomto ohledu jeví výše citované ustanovení § 124 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení nelze proti rozhodnutí vydanému podle § 124 daňového řádu uplatnit *opravné prostředky*.

[20] Co se rozumí *opravným prostředkem*, přitom jednoznačně plyne přímo z daňového řádu.

[21] Podle § 108 odst. 1 daňového řádu lze rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumat na základě:

- a) *řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad,*
- b) *mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo*
- c) *dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a **nařízení přezkoumání rozhodnutí**.* (důraz přidán).

[22] Z textu zákona tedy jednoznačně plyne, že daňový řád nařízení přezkoumání rozhodnutí formálně neřadí mezi *opravné prostředky*, nýbrž mezi prostředky *dozorčí*. Je přitom nutné důsledně respektovat terminologii zavedenou daňovým řádem a odlišovat pojmy *opravné prostředky* (řádné a mimořádné) a *dozorčí prostředky* [k tomu ostatně viz např. § 108 odst. 3, § 134 odst. 3 písm. c), § 134 odst. 4, § 148 odst. 2 písm. d) či § 172 odst. 2 daňového řádu, které ve svém textu

pokračování

jednoznačně odlišují pojmy opravných prostředků a dozorčích prostředků]. Již z uvedeného tedy plyne, že pokud § 124 odst. 5 daňového řádu vylučuje podání *opravných prostředků*, nevylučuje touto formulací nařízení přezkoumání rozhodnutí. I zákonodárce ostatně v důvodové zprávě k daňovému řádu (dostupné např. v systému ASPI), uvádí, že terminologie zavedená v § 108 odst. 1 daňového řádu „*je pak v dalších částech zákona používána v případech, kdy má být u daného typu rozhodnutí vyloučen ten který prostředek.*“

[23] Je však dále nutno uvést, že citované zákonné dělení není samoučelné, nýbrž je založeno na odlišnostech jednotlivých prostředků zakotvených v daňovém řádu. Řádné opravné prostředky jsou v dispozici adresátů práva (zde daňových subjektů) a směřují proti nepravomocným rozhodnutím. Mimořádné opravné prostředky jsou taktéž v dispozici daňového subjektu, avšak směřují proti rozhodnutím pravomocným. Dozorčí prostředky pak jsou v dispozici správce daně; daňový subjekt nemá nárok na jejich iniciaci. Nařízení přezkumného řízení přitom svojí povahou představuje typický dozorčí prostředek, tj. prostředek iniciovaný *ex offo* rozhodnutím správce daně, na jehož zahájení není právní nárok. K tomu viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, č. 1113/2007 Sb. NSS: „*Ustanovení § 55b d. ř. („Na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno“)* svou textací i systematickým řazením zřetelně naznačuje, že zákonodárce nepomyšlel na to, „*žádost*“ konstruovat jako – lhostejno jaký – *opravný prostředek*, jsoucí v dispozici účastníka řízení.[...] Proto Nejvyšší správní soud setrvává ve shodě s předchozí judikaturou na tom, že přezkoumávání daňových rozhodnutí není opravným prostředkem, ale nápravným prostředkem správního dozoru. [...] neužil-li správní orgán své dozorčí oprávnění, nijak tím nepsáhl do subjektivního práva účastníka řízení (ani kohokolí jiného, kdo podnět k výkonu dozoru případně podal), protože tu žádné subjektivní právo na výkon dozorčího oprávnění není.“ Ke shodnému závěru dospěl i Ústavní soud ve stanovisku pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-St 12/2000: „*Jednak jsou tu prostředky instanční (řádné) a mimořádné (obnova řízení), jednak soudní (správní žaloba) - tedy prostředky, které může strana využít (má na ně tak říkajíc právní nárok). Vedle toho existují i prostředky jiné, dozorčí, mezi něž patří právě přezkoumání podle § 55b daňového řádu. Ty slouží k ochraně objektivního práva a strana na ně nárok nemá.*“. Uvedené závěry lze přitom plně vztáhnout i na právní úpravu obsaženou v daňovém řádu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 8. 2018, č. j. 8 Afs 98/2018 - 52).

[24] Nařízení přezkoumání rozhodnutí tedy není formálně ani materiálně *opravným prostředkem* ve smyslu daňového řádu. Pokud tedy § 124 odst. 5 tohoto předpisu vylučuje proti rozhodnutí o uspokojení uplatnit *opravné prostředky*, nařízení přezkoumání rozhodnutí do této množiny nepatří. Jinými slovy, je možné podle § 121 a násl. daňového řádu nařít přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu (tj. rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví).

[25] Uvedený závěr přitom plně odpovídá i vůli zákonodárce, který v důvodové zprávě k daňovému řádu (dostupné např. v systému ASPI) uvedl: „*Podle odst. 5 nelze proti novému rozhodnutí ve věci brojit opravnými prostředky. Důvodem je jednak existence zásady zákazu reformace in peius, ale také skutečnost, že v případě, že navrhovatel není s výsledkem přezkumného řízení směřujícího k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví spokojen, má možnost pokračovat dál v soudním řízení, neboť nedošlo k jeho uspokojení. Zůstává tak pouze možnost zasáhnout prostředky dozorčího práva, např. nařízením obnovy řízení v důsledku korupčního jednání.*“ (důraz přidán). Shodně pak viz i odbornou literaturu: „*Právě pro nadbytečnost je u rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení, které má směřovat k navrhovatelovu uspokojení, vyloučeno samostatné podání opravných prostředků (jakýchkoliv). Není však vyloučeno užití dozorčích prostředků; správce daně může sám dřívější vadný nezákonný správní akt, vydaný v rámci uspokojení navrhovatele, napravit nařízením*

**obnovy řízení anebo nařízením přezkoumání rozhodnutí.**“ (důraz přidán; viz BAXA, J.; KANIOVÁ, L. Komentář k § 124 odst. 5. In: BAXA, J. et al. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011).

[26] Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by nebylo lze nařídit přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu. Jednoznačně formulovaná právní úprava i vůle zákonodárce (vyjádřená v důvodové zprávě) hovoří o opaku. Na uvedeném závěru přitom nemůže nic změnit polemika stěžovatele ohledně toho, zda je postup podle § 124 daňového řádu „klasickým“ přezkumným řízením; zda nařízení přezkoumání daného rozhodnutí odporuje principu uspokojení žalobce, kterým je rychlé řešení sporu mezi žalobcem a žalovaným správním orgánem, či že účelem postupu podle § 124 je vydání zákonného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dodává, že cílem každého správního řízení je jistě vydat v co nejkratší lhůtě zákonné rozhodnutí. To ovšem nic nemění na tom, že v případě splnění zákonných podmínek lze do daného řízení zpětně zasáhnout, a to mj. právě aktivací dozorcích prostředků. Aby přitom nedocházelo k zcela nepřiměřeným zásahům do právní jistoty adresátů práva, je možnost uplatnění daných prostředků limitována, a to např. zákonnými lhůtami (v případě nařízení přezkoumání rozhodnutí viz § 122 odst. 3 daňového řádu). Lze poukázat i na skutečnost, že bylo-li by vyloučeno nařídit přezkoumání rozhodnutí podle § 124 daňového řádu, nebylo by možné pomocí přezkumu zrušit či změnit nezákonná rozhodnutí vyznívající v neprospěch daňových subjektů. Takový výklad by tak byl v neprospěch daňových subjektů.

[27] Kasační námitka týkající se nemožnosti nařídit přezkoumání rozhodnutí vydaného podle § 124 daňového řádu tudíž není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani kasačnímu tvrzení, ve kterém stěžovatel tvrdil, že přezkoumání rozhodnutí v nynější věci nebylo možno nařídit z důvodu výjimky dle § 121 odst. 2 daňového řádu. Byl názoru, že původní rozhodnutí o odvolání již bylo ve smyslu daného zákonného ustanovení *přezkoumáno*, a to orgány finanční správy v rámci postupu dle § 124 daňového řádu.

[29] Podle § 121 odst. 2 daňového řádu platí, že v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí. Uvedené ustanovení tedy zcela jednoznačně cílí na situace, kdy již bylo rozhodnutí předmětem věcného přezkumu, a to ze strany správního *soudu* (nikoliv ze strany správního orgánu postupujícího např. podle § 124 daňového řádu). Nelze jej tedy aplikovat na nynější situaci, ve které nedošlo k meritornímu přezkumu původního rozhodnutí o odvolání soudem, a to právě z důvodu, že stěžovatel po vydání rozhodnutí dle § 124 daňového řádu Odvolacím finančním ředitelstvím soudu sdělil, že je uspokojen. To vedlo k zastavení předmětného soudního řízení a k vyloučení meritorního přezkumu původního rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 121 odst. 2 daňového řádu (viz § 62 odst. 4 věta první s. ř. s. a usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014 - 96). Výjimka zakotvená v § 121 odst. 2 daňového řádu se tudíž v nynější věci neuplatní.

[30] Konečně pak nelze přisvědčit ani kasační námitce, že dle judikatury zdejšího soudu nebylo po vydání rozhodnutí o uspokojení, kterým došlo ke zrušení platebních výměrů na penále a k zastavení řízení, možno pokračovat v řízení a vydat rozhodnutí o přezkumu.

[31] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že v případech zrušení rozhodnutí (platebního výměru) a zastavení řízení, daňový řád (na rozdíl od správního řádu) neumožňuje prvostupňovému správci daně pokračovat v tomto řízení a případně vydat nové rozhodnutí (k tomu viz např. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75: „*Rozhodnutím*

pokračování

*odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“*). O takovou situaci se ovšem v projednávané věci nejedná. Po vydání rozhodnutí o uspokojení (kterým došlo k zrušení platebních výměrů na penále a zastavení řízení) se prvostupňový správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) nepokusil nerespektovat překážku věci rozhodnuté a vydat nové platební výměry na penále. Stejně tak k porušení citovaného pravidla nedošlo ani vydáním rozhodnutí o přezkumu. Zaprvé je nutno uvést, že vydáním tohoto rozhodnutí prozatím nedochází k novému rozhodování ve věci, nýbrž „pouze“ k nařízení přezkumného řízení, přičemž až výsledek tohoto přezkumného řízení bude mít vliv na samotnou věc (tj. na povinnost hradit penále). Zadruhé pak nelze přehlédnout, že ani v případě nařízení přezkoumání rozhodnutí (a ani následně při samotném přezkumném řízení) není znovu rozhodováno přes překážku věci pravomocně rozhodnuté (tj. přes zrušení rozhodnutí a zastavení řízení). Naopak smyslem a cílem daných postupů je právě zákonné odstranění této překážky, tj. zrušení rozhodnutí znemožňujícího další postup ve věci (v tomto ohledu je aplikace dozorčích prostředků jedním ze zákonných způsobů umožňujících „obživnutí“ zrušených platebních výměrů ve smyslu stěžovatelem odkazovaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017 - 66).

[32] Nejvyšší správní soud tedy kasačním námitkám nepřisvědčil. Ztotožnil se naopak s rozhodnutími orgánů finanční správy a s rozsudkem městského soudu, na které v podrobnostech odkazuje. Pro úplnost pak kasační soud dodává, že se mohl zabývat pouze těmi námitkami, které stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispozitivní. Obsah a kvalita kasační stížnosti v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. K tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, a rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS, jakož i rozhodnutí Ústavního soudu, např. sp. zn. II. ÚS 460/15 a sp. zn. II. ÚS 460/15. Nejvyšší správní soud není oprávněn jakkoliv domýšlet argumenty za stěžovatele. V takovém případě by totiž přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebral roli advokáta (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 2 Azs 305/2017 - 30). Nejvyšší správní soud se tedy nemohl zabývat skutečnostmi v kasační stížnosti neuplatněnými, např. důvody, na kterých orgány finanční správy vystavěly nutnost nařízení přezkoumání rozhodnutí (v této souvislosti nicméně viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56). Ze stejného důvodu pak nemohou jako kasační námitky obstát ty části kasační stížnosti (stěžovatelem označené jako „postuláty“), ve kterých stěžovatel uvedl obecná právní východiska týkající se opravných a dozorčích prostředků, přezkumného řízení a postupu podle § 124 daňového řádu. Stěžovatel daná obecná tvrzení jakkoli neprovázel s nyní souzenou věcí a nekonkretizoval, co z daných skutečností dovozuje a co z nich považuje pro nynější věc za relevantní. Jak již bylo uvedeno, kasačnímu soudu nepřísluší domýšlet argumenty za stěžovatele. Je to stěžovatel, kdo má výslovně uvést důvody kasační stížnosti a konkretizovat právní vady či vady řízení, pro které je rozhodnutí soudu napadáno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 8 Afs 304/2018 - 42).

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění stanoveného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[35] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 19. listopadu 2020

JUDr. Tomáš Foltas  
předseda senátu