



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, za účasti **Ing. V. K.**, zastoupeného Mgr. Ritou Kubicovou, advokátkou se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Nemocniční 2902/13, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2006, č. j. 22 Ca 98/2005 – 49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2006, č. j. 22 Ca 98/2005 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 31. 10. 2006, č. j. 22 Ca 98/2005 - 49, zrušil k žalobě účastníka řízení rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 2. 2005, č. j. 6787/130/2002, č. j. 6787/130/2002-1, č. j. 6787/130/2002-2, č. j. 6787/130/2002-3, č. j. 6787/130/2002-4, č. j. 6787/130/2002-5, č. j. 6788/130/2002 a č. j. 7820/130/2002, kterými byly k odvolání účastníka řízení změněny platební výměry Finančního úřadu Ostrava II (dále jen „finanční úřad“) ze dne 8. 10. 2001, č. j. 111038/01/389911/4941, č. j. 111046/01/389911/4941, č. j. 111050/01/389911/4941, č. j. 111053/01/389911/4941, č. j. 111058/01/389911/4941 a č. j. 111064/01/389911/4941; ze dne 7. 1. 2002, č. j. 1316/02/389911/4941 a ze dne 15. 4. 2002, č. j. 63470/02/389911/4941, o stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek za zdaňovací období IV. čtvrtletí 1999 až II. čtvrtletí 2001 a IV. čtvrtletí 2001 ve výši 0 Kč. Krajský soud při přezkoumávání napadených rozhodnutí stěžovatele přihlédl z úřední povinnosti k tomu, že došlo k podstatnému porušení ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Současně u rozhodnutí ze dne 4. 2. 2005, č. j. 7820/130/2002, uznal důvodnou námitku účastníka řízení,

kteřá spočívala v podjatosti stěžovatele a jemu podřízených správců daně. Proto zrušil i toto rozhodnutí, neboť se stěžovatel v jeho odůvodnění věcně nezabýval otázkou podjatosti.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní stěžovatel vyjádřil souhlas s právním názorem krajského soudu, že úkonem správce daně, který ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím založil běh tříleté prekluzivní lhůty, bylo vždy zahájení vytykáciho řízení za každé dotčené zdaňovací období. Nesouhlasí však se závěrem, že by došlo k zániku práva správního orgánu stanovit účastníku řízení daň za uvedená zdaňovací období, protože stěžovatelem i finančním úřadem byly v těchto řízeních učiněny i další úkony ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud nesprávně posoudil i žalobní námitku, podle níž se stěžovatel nevypořádal se vznesenou námitkou podjatosti pracovníků správního orgánu I. i II. stupně. Stěžovatel má za to, že jeho postup po podání této námitky byl zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, a že se jí proto nemusel v odvolacím řízení zabývat. Nelze bez bližšího upřesnění namítat podjatost správního orgánu jako takového, ale pouze podjatost osob provádějících konkrétní správní akty. Účastník řízení byl ve věci návrhu na vyloučení pracovníků stěžovatele a pracovníků správce daně z daňového řízení (§ 26 zákona o správě daní a poplatků) vyzván, aby podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků doplnil jména a příjmení konkrétních pracovníků, jejichž vyloučení z daňového řízení se domáhá. Pro případ nesplnění této výzvy byl i řádně poučen o tom, že pokud výzvě nevyhoví, nebude k jeho podání přihlíženo (§ 21 odst. 9 citovaného zákona). Účastník řízení, ačkoliv výzvu převzal, na ni ve stanovené lhůtě neodpověděl. Důvodně a v souladu s ustanovením § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků byla proto tato námitka posouzena, jako by nebyla podána. Za doplnění vznesené námitky podjatosti ze dne 18. 6. 2003, ani za nově podanou námitku podjatosti, nelze podle obsahu ani data považovat podání ze dne 24. 8. 2003. V tomto podání totiž také nejsou uvedena konkrétní jména a příjmení pracovníků správce daně a stěžovatele a její obsah lze spíše považovat za dehonestaci osoby ředitele stěžovatele. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační vyslovil souhlas s rozhodnutím krajského soudu. V jeho doplnění pak uvedl, že řádně vznesené námitky podjatosti obsahují základní náležitosti podání podle ustanovení § 21 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Následný postup stěžovatele byl proto zatížen procesními vadami. Postup, který byl stěžovatelem zvolen v případě provádění úkonů ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pak vedl k účelovému prodlužování prekluzivní lhůty. Prováděné úkony proto nemohly podle ustálené soudní praxe ovlivnit běh lhůty podle citovaného ustanovení. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle ustanovení § 26 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt, další osoby zúčastněné na řízení i pracovník správce daně jsou povinni neprodleně oznámit vedoucímu pracovníkovi správce daně skutečnosti uvedené v odst. 1 a 2 a další skutečnosti nasvědčující podjatosti pracovníka správce daně.

Podle ustanovení § 26 odst. 1 a 2 citovaného zákona je pracovník správce daně z daňového řízení vyloučen vždy, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých, jakož i v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. Podle odst. 5 citovaného ustanovení pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o jeho podjatosti, provést ve věci jen nezbytné úkony. O vyloučení pracovníka z daňového řízení v předmětné věci rozhodne vedoucí pracovník správce daně. Rozhodnout o vyloučení může i z vlastního podnětu. Při námitce podjatosti vedoucího pracovníka správce daně rozhodne o vyloučení vedoucí pracovník nadřízeného správce daně podle odst. 6 citovaného ustanovení zákona.

Podle ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, vyzve správce daně daňový subjekt nebo jinou osobu zúčastněnou na řízení, aby je podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví, odstranil. Současně ho poučí o následcích spojených s jejich neodstraněním. Pokud je den zahájení řízení dnem počátku běhu lhůty pro rozhodnutí správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se vydáním výzvy podle tohoto odstavce přerušuje a nová lhůta počne běžet až ode dne, kdy dojde k odstranění vad. Následující odstavec 9 téhož ustanovení zákona stanoví, že bude-li podání opraveno ve stanovené lhůtě, hledí se na ně tak, jako by bylo předloženo bez vady v den původního podání. Bude-li opravené podání předloženo až po uplynutí lhůty, považuje se za podané dnem, kdy bylo podáno po opravě. Nebude-li vyhověno výzvě správce daně, hledí se na toto podání, jako by vůbec nebylo podáno.

V předmětné věci bylo rozhodné posoudit, zda lze stěžovateli vytýkat, že se nezabýval námitkou podjatosti pracovníků správce daně a odvolacího orgánu a zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, či tomu tak nebylo a vadu řízení mu vytknout nelze.

Ze správních spisů vyplývá, že účastník řízení podáním ze dne 18. 6. 2003 adresovaným řediteli stěžovatele vznesl námitku podjatosti Finančního ředitelství Ostrava, Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí, Finančního úřadu Ostrava II. Výzvou ze dne 24. 7. 2003, č. j. 7853/150/2003, bylo stěžovatelem, spolu s poučením, mimo jiné podle ustanovení § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, účastníku řízení uloženo doplnit jména a příjmení konkrétních pracovníků stěžovatele a Finančního úřadu Ostrava II., jejichž vyloučení se z projednávání věci domáhá. V odpovědi na uvedenou výzvu účastník řízení sdělil, že namítaná podjatost se týká všech pracovníků. V rámci odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 21. 10. 2002, č. j. 125853/02/389911/4941, účastník řízení namítal porušení zákona o správě daní a poplatků, když doposud nebylo rozhodnuto o dříve vznesené námitce podjatosti pracovníků správce daně i stěžovatele. Napadeným rozhodnutím stěžovatel odvolání účastníka řízení proti zamítavému rozhodnutí o odvolání vydaného správcem daně podle § 49 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zamítl, přičemž otázkou podjatostí se vůbec nezabýval. V podané žalobě účastník řízení stěžovateli především vytýkal, že byl dotčen na svých právech, když se jak správce daně, tak i stěžovatel nezabývali jeho podáními, v nichž namítal, že ve věci samé rozhodují osoby, které označil za podjaté.

Stížní námitka ve vztahu k rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 2. 2005, č. j. 7820/130/2002, o nesprávném právním posouzení podjatosti pracovníků správce daně a stěžovatele není opodstatněná.

Z ustanovení § 26 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že podjatý, a tedy i vyloučený z daňového řízení, je pracovník, který by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých. Dále je vyloučen v případě, že by se téže věci zúčastnil jako pracovník správce daně jiného stupně. Podjatý může být též pracovník i z jiných důvodů. Tyto však musí být neprodleně oznámeny vedoucímu pracovníku správce daně. Otázka podjatosti pracovníka správce daně má proto nejen rovinu osobní, ale také, a to především, rovinu věcnou. Pokud tedy v řízení před správními orgány účastník řízení dovozoval podjatost pracovníků správce daně, o čemž jednoznačně svědčí jeho podání ze dne 18. 6. 2003, 24. 8. 2003, jakož i poukaz (namítaná vada řízení) obsažený v jeho odvolání ze dne 15. 9. 2004, mělo být z jeho strany současně řádně specifikováno, u jakých pracovníků podjatost dovozuje, a především v čem konkrétně tato podjatost jednotlivých pracovníků spočívá. V dané věci tomu tak nebylo. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že stěžovatel důvodně postupoval v intencích ustanovení § 21 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Pochybil však, když svým rozhodnutím (výzvou) uložil účastníku řízení pouze povinnost konkretizovat jména a příjmení pracovníků správce daně a stěžovatele, jejichž vyloučení z daňového řízení se domáhá, bez toho, aby současně u nich vyžadoval uvést konkrétní důvody, které by této podjatosti nasvědčovaly.

Nesprávným byl rovněž postup stěžovatele, když dovodil, že účastník řízení na výzvu nereagoval, a že proto byl oprávněn aplikovat ustanovení § 21 odst. 9 věty třetí zákona o správě daní a poplatků. Na výzvu stěžovatele ze dne 24. 7. 2003, č. j. 7853/150/2003, účastník řízení, byť opožděně, výslovně reagoval sdělením, že námitka podjatosti se týká všech pracovníků. Pokud tedy účastník řízení na výzvu sdělil, že de facto dovozuje podjatost u každého jednotlivého pracovníka správce daně a stěžovatele, bylo přehnaným formalismem dovozovat, že na výzvu nereagoval. Lze také konstatovat, že uvedení jména není jediným možným způsobem, jakým lze bez jakýchkoliv pochyb identifikovat toho kterého pracovníka správního orgánu. Lze tak učinit např. i uvedením jeho funkce (ředitel, vedoucí oddělení, odboru apod.). Nelze proto bez dalšího učinit závěr, jak to nesprávně učinil stěžovatel, že výzvě nebylo vyhověno. Naopak bylo třeba vyzvat účastníka řízení k tomu, aby u jednotlivých pracovníků správce daně a stěžovatele řádně a konkrétně oznámil zákonné důvody podjatosti (§ 26 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků), případně oznámil důvody jiné (§ 26 odst. 3 citovaného zákona). O podjatosti nelze kvalifikovaně rozhodnout bez toho, aby u jednotlivých pracovníků tyto pochyby byly řádně specifikovány. Teprve pokud by na následující výzvu nebylo vůbec reflektováno, byl by poukaz stěžovatele na postup podle ustanovení § 21 odst. 9 věty třetí zákona o správě daní a poplatků případný. Pokud proto stěžovatel, s poukazem na ustanovení § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, v odvolacím řízení nepřihlédl k námitce týkající se nesprávného a nezákonného postupu správních orgánů v souvislosti s námitkou podjatosti pracovníků správce daně i stěžovatele, zatížil své řízení, jak důvodně uvedl krajský soud, vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V důsledku toho totiž nebylo postaveno najisto, zda na napadeném správním rozhodnutí neparticipovaly osoby, u nichž by mohla být osvědčena jejich podjatost, pokud by se tím příslušný vedoucí pracovník správního orgánu zabýval.

Nelze pominout ani skutečnost, že rozhodnutí stěžovatele by bylo třeba zrušit i jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodu, protože se stěžovatel, mimo jiné, nevypořádal

právě s namítanou vadou řízení před správním orgánem. Účastník řízení totiž v podaném odvolání namítal, že není v souladu se zákonem rozhodnout ve věci dříve, než bude rozhodnuto o jeho podnětu k osvědčení podjatosti. Stěžovatel však tento odvolací důvod ve smyslu ustanovení § 48 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zcela pominul. Nevypořádal se tak se všemi důvody uvedenými v odvolání, jak předpokládá ustanovení § 50 odst. 7 citovaného zákona. Tento nesprávný procesní postup pak sám naplňuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí i podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V dané věci není případný ani poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2006, č. j. 2 Ans 4/2005 - 70, protože meritem věci bylo přezkoumání rozhodnutí krajského soudu o odmítnutí návrhu účastníka řízení pro nedostatek aktivní legitimace. Naopak v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 - 23 (publikovaným pod č. 114/2004 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) byl vysloven právní závěr, že „Z logiky věci pak je zjevné, že vznesená námitka podjatosti způsobuje, že v řízení o věci samé nesmí být takovým pracovníkem správce daně, případně vedoucím pracovníkem, činěny žádné úkony, vyjma úkonů neodkladných. Má-li však mít rozhodnutí o tom, zda je pracovník správce daně vyloučen, smysl, musí předcházet rozhodnutí o věci samé. Nebyly-li tyto podmínky splněny, může osoba dotčena takovým nezákonným rozhodnutím ve věci samé podat žalobu k příslušnému soudu a napadat tak skutečnost, že ve věci samé bylo rozhodnuto osobou podjatou. Případné vady způsobené nesprávnou aplikací § 26 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. lze ve správním soudnictví napadnout jedině žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka“.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, uveřejněný pod č. 787/2006 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Rozsah přezkumné činnosti krajského soudu je upraven v ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Krajský soud se však v případě přezkoumávání rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 2. 2005, č. j. 6787/130/2002, č. j. 6787/130/2002-1, č. j. 6787/130/2002-2, č. j. 6787/130/2002-3, č. j. 6787/130/2002-4, č. j. 6787/130/2002-5 a č. j. 6788/130/2002, v rozporu s tímto ustanovením, nezabýval v žalobě uplatněnou námitkou podjatosti pracovníků obou správních orgánů. Uvedený rozsudek je proto v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Naopak, z jím tvrzené úřední povinnosti, bez uvedení konkrétních důvodů, tato rozhodnutí zrušil z titulu, který nebyl v žalobě uplatněn. Krajský soud proto uvedeným postupem na jedné straně nedodržel meze dané ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. (nevypořádal se s uplatněnou námitkou podjatosti pracovníků obou správních orgánů) a na druhé straně je rozšířil, když rozhodnutí zrušil z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, jenž nebyl namítán. Zkrátit tak stěžovatele na jeho právech, neboť ten se ve vyjádření k žalobě zabýval žalobními námitkami a ohledně zrušujícího důvodu (prekluze) pak nemohl dostatečně argumentovat. Poprvé mohl stěžovatel na tvrzenou skutečnost, že výše uvedená rozhodnutí byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty, reagovat až v kasační stížnosti, v níž konkrétně uvedl, jaké úkony byly ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a kým v rámci daňového řízení provedeny. Pokud by se Nejvyšší správní soud těmito závěry zabýval,

byl by postaven do role, která přísluší ve správním soudnictví krajskému soudu. Krajský soud se navíc ani nezabýval námitkou nicotnosti rozhodnutí stěžovatele, která byla též v žalobě uplatněna. I z tohoto titulu je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami, zejména námitkou podjatosti, a poté vydal rozhodnutí nové, které bude odpovídat zákonu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nejprve musí být vyřešena namítaná otázka podjatosti pracovníků správních orgánů, v daném případě stěžovatele a správce daně, protože v žádném případě nemůže rozhodovat, ať již v prekluzivní lhůtě nebo po ní, správní orgán, u jehož pracovníků nebyla vyřešena námitka podjatosti. Teprve poté může správní orgán přistoupit k řešení dalších otázek, které v řízení vyvstanou.

Nejvyšší správní soud proto z důvodů shora uvedených napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. listopadu 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu