



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **I.P.-95, s. r. o.**, se sídlem Těšínská 202/225, Ostrava, zastoupeného Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 30. 1. 2012, čj. 690/12-1500-801323, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2014, čj. 22 Af 37/2012 – 32,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2014, čj. 22 Af 37/2012 – 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Zajišťovacím příkazem ze dne 19. 12. 2011, čj. 332519/11/388942803416, Finanční úřad Ostrava I (dále jen „správce daně“) uložil žalobci, aby složil jistotu v celkové výši 70 669 925 Kč k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za kalendářní měsíce srpen, září a říjen roku 2011.

2. Finanční ředitelství v Ostravě zamítlo odvolání žalobce proti zajišťovacímu příkazu rozhodnutím ze dne 30. 1. 2012, čj. 690/12-1500-801323.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 16. 7. 2014, čj. 22 Af 37/2012 – 32, zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

5. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že finanční ředitelství pochybilo, pokud se nevypořádalo s námitkou podjatosti úředních osob správce daně vznesenou žalobcem. Soud nezohlednil specifické skutkové okolnosti věci a nepřipustně formalisticky aplikoval pravidlo dovozené z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle kterého správce daně musí rozhodnout o námitce podjatosti před vydáním meritorního rozhodnutí, jímž stanoví daňovou povinnost.

6. Žalobce vznesl námitku podjatosti úředních osob, které se podílely na zpracování a vydání zajišťovacího příkazu, současně s doplněním odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Správce daně posoudil námitku podjatosti jako jeden z odvolacích důvodů a předal ji spolu s odvoláním k vyřízení finančnímu ředitelství. Podle finančního ředitelství měla o námitce podjatosti rozhodnout osoba stojící v čele správce daně v souladu s § 77 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Ředitel správce daně rozhodl o námitce dne 14. 2. 2012 tak, že dotčené úřední osoby nebyly vyloučeny z daňového řízení. Podle § 168 odst. 1 daňového řádu finanční ředitelství muselo rozhodnout o odvolání proti zajišťovacímu příkazu do třiceti dnů od jeho vydání, jinak by se stal neúčinným, což by mohlo ohrozit dosažení cíle správy daní vyjádřeného v § 1 odst. 2 daňového řádu. Vydání rozhodnutí o námitce podjatosti před rozhodnutím o odvolání proti zajišťovacímu příkazu nebylo v technických a personálních možnostech správních orgánů.

7. Skutečnost, že žalobce vznesl námitku podjatosti až po vydání prvoinstančního rozhodnutí, odlišuje věc od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, čj. 3 Afs 20/2003 – 23, na který odkázal krajský soud. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*uplatnění námítky podjatosti nepůsobí zpětně, ale vyvolává účinky do budoucna.*“ Úřední osoby, jejichž podjatost žalobce namítal, neprováděly po podání námítky podjatosti další úkony v řízení, do stěžovatelových práv proto nemohlo být zasazeno. Rozhodování podjatými úředními osobami by představovalo nezákonnost, kterou by finanční ředitelství muselo prověřit při rozhodování o odvolání i bez návrhu na základě § 114 odst. 3 daňového řádu. Finanční ředitelství ale nezákonný postup neshledalo, zamítlo odvolání a potvrdilo prvostupňové rozhodnutí.

8. Finanční ředitelství svým postupem neznemožnilo žalobci namítat v žalobě skutečnost, že ve věci rozhodovaly podjaté úřední osoby, protože eventuální podjatost byla dána bez ohledu na deklaratorní rozhodnutí k námitce účastníka. Ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. krajský soud mohl přezkoumat i rozhodnutí o námitce podjatosti úředních osob ze dne 14. 2. 2012, čj. 46277/12/388010803458. Lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí finančního ředitelství uplynula žalobci dne 10. 4. 2012 a rozhodnutí o námitce podjatosti mu bylo doručeno dne 15. 2. 2012, měl tedy prostor brojit v žalobě i proti rozhodnutí o námitce podjatosti.

IV.

9. Žalobce měl za to, že jeho právo na spravedlivý proces bylo porušeno, pokud o námitce podjatosti nebylo rozhodnuto před vydáním meritorního rozhodnutí a námitka nebyla přezkoumatelně vypořádána ani v napadeném rozhodnutí finančního ředitelství. Rozhodnutí správce daně o námitce podjatosti úřední osoby není samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví, proto o námitce musí být rozhodnuto před vydáním rozhodnutí, které podléhá soudnímu přezkumu.

10. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nemůže tedy přihlídnout k pozdějšímu rozhodnutí, jímž byla vypořádána námitka podjatosti.

11. Žalobce považoval za nepodložený argument stěžovatele o technické a personální nemožnosti vypořádání námítky podjatosti před vydáním rozhodnutí o odvolání. Mezi podáním námítky podjatosti a vydáním rozhodnutí finančního ředitelství uplynulo 14 dní. Pokud by o námitce podjatosti bylo rozhodnuto bez zbytečného odkladu, žalobce mohl podrobit soudnímu přezkumu i toto rozhodnutí a nebyl by zkrácen na svých právech.

V.

12. 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, 4 s. ř. s.).

13. Kasační stížnost je důvodná.

14. Soud se nejprve zabýval vlivem zahájení insolvenčního řízení a následného prohlášení konkursu na probíhající soudní řízení.

15. Vyhláškou ze dne 10. 4. 2012, čj. KSOS 36 INS 8493/2012, insolvenční soud oznámil zahájení insolvenčního řízení ve věci žalobce s účinky od 8:30 hod. dne 10. 4. 2012. Usnesením ze dne 20. 6. 2012, čj. KSOS 36 INS 8493/2012-A-11, byl zjištěn úpadek žalobce, s účinky od 10:36 hod. dne 20. 6. 2012. Usnesením ze dne 13. 9. 2012 insolvenční soud prohlásil konkurs na majetek žalobce, s účinky od 14:27 hod. dne 13. 9. 2012. Řízení o žalobě proti rozhodnutí finančního ředitelství bylo zahájeno dne 10. 4. 2012, tedy v den zahájení insolvenčního řízení, před zjištěním úpadku a prohlášením konkursu. Krajský soud vydal napadený rozsudek čj. 22 Af 37/2012 – 32 dne 16. 7. 2014, tj. po prohlášení konkursu na majetek žalobce.

16. Kasační soud zkoumal účinky prohlášení konkursu na řízení před krajským soudem podle § 263 a násl. zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění účinném do 31. 12. 2013. Druhý díl druhé části insolvenčního zákona věnovaný účinkům prohlášení konkursu na probíhající řízení byl novelizován zákonem č. 294/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů, jenž dále vložil do insolvenčního zákona § 140a až 141a – skupinu ustanovení věnovanou (spolu s § 140) účinkům rozhodnutí o úpadku. Novela nabyla účinnosti dne 1. 1. 2014 a podle přechodného ustanovení v čl. II novelizované znění insolvenčního zákona „*platí i pro insolvenční řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, právní účinky úkonů, které v insolvenčním řízení nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.*“ Kasační soud posuzoval účinky prohlášení konkursu, potažmo zjištění úpadku, tedy úkonů, které nastaly před účinností novely, proto postupoval podle znění insolvenčního zákona před novelou (srov. HÁSOVÁ, J. a kol.: Insolvenční zákon. Komentář. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2014, s. 452: „*Zákon č. 294/2013 Sb. provedl s účinností od 1. 1. 2014 změnu spočívající v předsunutí účinků insolvenčního řízení dopadajících na jiná řízení a spojených původně až s prohlášením konkursu (§ 263 až 267 InsZ) již do fáze vydání rozhodnutí o úpadku. Podle přechodných ustanovení citovaného zákona (čl. II zákona č. 294/2013 Sb.) se nová právní úprava použije i na insolvenční řízení zahájená před 1. 1. 2014, ovšem právní účinky úkonů, které v insolvenčním řízení nastaly přede dnem účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Komentované ustanovení je zařazeno pod skupinovým nadpisem „Účinky rozhodnutí o úpadku“ a spojuje přerušení soudních a rozhodčích řízení přímo s vydáním rozhodnutí o úpadku, jedná se tedy o přímý účinek tohoto rozhodnutí. Z toho lze dovodit, že účinky rozhodnutí o úpadku uvedené v ustanovení § 140a InsZ budou spojeny pouze s rozhodnutím o úpadku, které bylo vydáno až počínaje dnem 1. 1. 2014.“).*

17. Podle § 263 odst. 1 insolvenčního zákona se prohlášením konkursu přerušují soudní, správní a jiná řízení o právech a povinnostech, která se týkají majetkové podstaty nebo mají být uspokojeny z majetkové podstaty, jejichž účastníkem je dlužník, není-li v zákoně stanoveno jinak. Majetkovou podstatou se rozumí v souladu s § 2 odst. 1 písm. e) majetek určený k uspokojení dlužnických věřitelů. Nejvyšší soud se vyjádřil k § 14 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého se přerušovala řízení o nárocích, které se týkaly majetku patřícího do konkursní podstaty nebo které měly být uspokojeny z tohoto majetku, následovně: „*Nároky, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty, se přitom rozumí veškeré nároky, jež s majetkem podstaty přímo či nepřímo souvisejí a které tak mají vliv na některá (byť dílčí) oprávnění s majetkem podstaty spojená.*“ (stanovisko občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 17. 6. 1998, sp. zn. Cpjn 19/98). Nejvyšší správní soud odkázal na toto stanovisko i při výkladu pojmu „řízení týkající se majetkové podstaty“ podle insolvenčního zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 9 Afs 58/2010 – 74). V rozsudku ze dne 3. 4. 2007, čj. 8 Afs 88/2005 – 53, Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*pojem „nároky, které se týkají majetku patřícího do konkursní podstaty“, (...) je nutno vnímat tak, že jde i o nároky, jež by se konkursní podstaty mohly dotýkat. (...) Z tohoto pohledu jsou pak tedy významné i sporné majetkové hodnoty, jež by výši konkursní podstaty výrazně ovlivnily.*“ Přestože soud v citované věci rozhodoval podle zákona o konkursu a vyrovnání, jeho závěr je bezpochyby platný i pro výklad pojmu „řízení o právech a povinnostech, která se týkají majetkové podstaty“. Řízení se netýká majetkové podstaty, pokud se jedná pouze o otázku procesního práva, jejíž řešení se nedotkne hmotněprávní sféry úpadce (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, čj. 8 Afs 31/2008 – 40). V rozsudku ze dne 14. 10. 2010, čj. 5 As 64/2009 – 68, Nejvyšší správní soud uzavřel, že se nepřerušují řízení o nárocích, které z majetkové podstaty nemohou být uspokojeny (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2011, čj. 8 As 39/2010 – 114). Obecně se řízení nepřerušuje, pokud jeho výsledek nemůže mít vliv na výši majetkové podstaty (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 9 Afs 29/2010 – 61).

18. V posuzované věci žalobce napadl zajišťovací příkaz vydaný správcem daně. Podle § 167 odst. 1 daňového řádu správce daně může vydat zajišťovací příkaz, má-li odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky (§ 167 odst. 2 daňového řádu). V rozsudku ze dne 26. 1. 2011, čj. 9 Afs 29/2010 – 61, Nejvyšší správní soud posuzoval situaci, kdy správce daně vydal zajišťovací příkaz, kterému daňový subjekt vyhověl, ale ještě před splatností daně, k jejímuž zajištění byl příkaz vydán, byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs. Kasační soud uzavřel, že správce daně byl povinen vydat částku zaplacenou na základě zajišťovacího příkazu do konkursní podstaty, zdůraznil přitom zajišťovací funkci příkazu.

19. Je-li správce daně povinen vydat částku zaplacenou pod zajišťovacím příkazem ve prospěch majetkové podstaty, nemůže samotný zajišťovací příkaz ovlivnit její výši. Tím spíše se majetkové podstaty nemůže dotknout řízení o zajišťovacím příkazu, podle kterého dosud vůbec nebylo placeno (jako v posuzované věci). Krajský soud proto správně nepřerušil řízení a nadále jednal s žalobcem (neuplatní se ani § 246 odst. 1 a § 252 odst. 1 insolvenčního zákona).

20. Následně soud přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti spočívajícímu v zodpovězení otázky, zda finanční ředitelství pochybilo, pokud rozhodlo o odvolání žalobce předtím, než ředitel správce daně rozhodl o námitce podjatosti, a samo tuto námitku nevyřadilo.

21. Žalobce uplatnil námitku podjatosti úředních osob, které se účastnily řízení o vydání zajišťovacího příkazu, v doplnění odvolání proti zajišťovacímu příkazu, tedy až po vydání prvostupňového rozhodnutí. Smyslem institutu námitky podjatosti je vyloučit, aby se na řízení podílely osoby, u nichž lze důvodně pochybovat o jejich nepodjatosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2013, čj. 2 As 134/2011 – 200). Účastník řízení se nemůže domáhat vyloučení úředních osob pro podjatost z řízení, ve kterém již bylo meritorně rozhodnuto. Odvolací orgán musí námitku podjatosti úředních osob prvostupňového orgánu uplatněnou po vydání prvostupňového rozhodnutí vypořádat jako námitku odvolací, nikoliv jako námitku podjatosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2013, čj. 1 As 19/2010 – 133, ze dne 27. 8. 2013, čj. 2 As 134/2011 – 200 nebo ze dne 4. 9. 2014, čj. 3 As 130/2013 – 56; obdobně při námitce podjatosti soudce např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2014, čj. Nao 70/2014 – 48).

22. Finanční ředitelství se mylilo, mělo-li za to, že se námitkou podjatosti měl zabývat ředitel správce daně ve smyslu § 77 odst. 4 daňového řádu, což výslovně vyjádřilo v rozhodnutí o odvolání žalobce. Zároveň ale uvedlo, že v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu zkoumalo, zda řízení před správcem daně netrpělo nesprávnostmi či nezákonnostmi. Stěžovatel zdůraznil tuto skutečnost s tím, že rozhodování prvostupňového orgánu podjatými osobami by mělo za následek nezákonnost zajišťovacího příkazu, o níž by finanční ředitelství rozhodlo i bez návrhu.

23. Kasační soud rozhodl již dříve ve skutkově podobných věcech, že zákonnost rozhodnutí nemusí být dotčena, je-li z jeho odůvodnění zřejmé, že odvolací orgán neshledal „*neobjektivní postup úřední osoby, zřetelné porušování práv stěžovatelů či prokazatelně účelové jednání*“ (rozsudek čj. 3 As 130/2013 – 56) a „*námitku podjatosti, jakožto odvolací důvod, alespoň stručně meritorně zhodnotit*“ (rozsudek čj. 2 As 134/2011 – 200), i pokud se k podjatosti úředních osob výslovně nevyjádřil.

24. Žalobce spatřoval podjatost úředních osob správce daně převážně v tom, že vydaly zajišťovací příkaz, přestože pro to podle jeho názoru nebyly splněny zákonné podmínky. Námitky se věcně netýkaly poměru úředních osob k žalobci nebo k předmětu daně, který by vzbuzoval pochybnosti o jejich nepodjatosti, ale přímo postupu úředních osob a jejich právního posouzení věci. S těmito námitkami se žalovaný dostatečně vypořádal a z jeho rozhodnutí je zřejmé, že neshledal, že by postup úředních osob vzbuzoval pochybnosti o jejich nepodjatosti.

25. Kasační soud proto uzavřel, že finanční ředitelství pochybilo, mělo-li za to, že námitka podjatosti obsažená v doplnění odvolání žalobce měla být vypořádána postupem podle § 77 odst. 4 daňového řádu, nikoliv jako další z odvolacích důvodů. Věcně se ale s námitkami žalobce vypořádalo, zákonnost rozhodnutí o odvolání proto nebyla dotčena. Kasační soud dal za pravdu stěžovateli v tom, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2003, čj. 3 Afs 20/2003 – 23, kterým argumentoval krajský soud, na posuzovanou věc nedopadá. Ve zmíněném rozsudku soud vyloučil samostatnou přezkoumatelnost rozhodnutí o podjatosti úředních osob ve správním soudnictví, protože se jedná o rozhodnutí, kterým se pouze upravuje vedení řízení. Dále soud uvedl, že má-li 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.*“ Rozsudek vyšel z výše naznačené úvahy, že námitka podjatosti slouží k tomu, aby se podjaté osoby dále nepodílely na řízení. Vznese-li účastník námitku podjatosti úřední osoby za trvání řízení, musí být o námitce rozhodnuto dříve, než je vydáno meritorní rozhodnutí. V opačném případě může účastník meritorní rozhodnutí napadnout z důvodu, že ve věci bylo rozhodnuto vyloučenou osobou. Samostatnou žalobu ale nelze podat proti rozhodnutí o námitce podjatosti. V posuzované věci žalobce namítl

podjatost úředních osob, jejichž účast na řízení již skončila, nemělo proto smysl rozhodovat o námitce postupem podle § 77 odst. 4 daňového řádu. Žalobce napadl ve správním soudnictví rozhodnutí ve věci samé, mohl přitom namítat i vadu řízení spočívající v rozhodování vyloučenou úřední osobou. Soud by se takovou námitkou musel zabývat (jak vyplývá i z citovaného rozsudku čj. 3 Afs 20/2003 – 23). Tvrzená podjatost úředních osob nebyla vyloučena ze soudního přezkumu, právo žalobce na spravedlivý proces proto nebylo dotčeno. Považoval-li krajský soud napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné z důvodu nevypořádání námítky podjatosti, kasační soud po zhodnocení věcného obsahu námitek shledal, že se týkaly právního posouzení věci správcem daně, se kterým se finanční ředitelství vypořádalo dostatečně.

26. Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm tento soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

27. Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 31. července 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu