



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 - Moravská Ostrava a Přívoz, 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 19. 12. 2006, č. j. 22 Ca 197/2005 – 32,

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.
- III.** Zástupkyni účastníka řízení Ing. V. K. **s e n e p ř i z n á v á** odměna za zastupování.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 19. 12. 2006, č. j. 22 Ca 197/2005 – 32 zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 6. 2005, č. j. 3321/150/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání Ing. V. K. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II. ze dne 21. 10. 2002, č. j. 125853/02/389911/4941, jímž bylo podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro opožděnost zamítnuto odvolání účastníka proti platebnímu výměru Finančního úřadu Ostrava II. ze dne 8. 7. 2002, č. j. 94833/02/389911/4941, kterým byla účastníku za použití pomůcek stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), za zdaňovací období I. čtvrtletí 2002 ve výši 0 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že dospěl k závěru, že správní orgány nepostupovaly v řízení v souladu se zákonem, protože vydání napadeného

správního rozhodnutí nepředcházelo rozhodnutí o vytýkané podjatosti správce daně. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí uplatněnou námitkou podjatosti pracovníků správce daně i stěžovatele nezabýval a odvolací řízení tak zatížil vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil žalobní námitku, podle níž se v odvolacím řízení nevypořádal se vznesenou námitkou podjatosti pracovníků správce daně i všech pracovníků stěžovatele. Má za to, že jeho postup po podání této námítky byl zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, a proto se jí nemusel v odvolacím řízení zabývat. Je tomu tak proto, že nelze bez bližšího upřesnění namítat podjatost správního orgánu jako takového, ale pouze podjatost osob provádějících konkrétní správní akty. Účastník byl ve věci návrhu na vyloučení pracovníků stěžovatele a pracovníků správce daně z daňového řízení 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 a neuvedl jména a příjmení konkrétních pracovníků. Důvodně a v souladu s ustanovením § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků se na tuto námitku hledí, jako by nebyla podána. Za doplnění vznesené námítky podjatosti ze dne 18. 6. 2003, ani za nově podanou námitku podjatosti nelze podle obsahu a 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. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ji považuje za nedůvodnou. Má za to, že podané výzvě zcela vyhověl, když k požadavku stěžovatele specifikoval, že podjatost se týká všech pracovníků. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

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 sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout 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 odstavcích 1 a 2 a další skutečnosti nasvědčující podjatosti pracovníka správce daně. Podle odst. 1 a 2 citovaného ustanovení 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 smí pracovník, o jehož nepodjatosti jsou pochybnosti, 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. V odst. 9 citovaného ustanovení je stanoveno, 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 je rozhodující, zda lze stěžovateli důvodně vytýkat, že se nezabýval námitkou podjatosti pracovníků správce daně a stěžovatele a v důsledku toho zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, či tomu tak nebylo a vadu řízení mu vytýkat nelze.

Z předložených správních spisů vyplývá, že účastník podáním ze dne 18. 6. 2003, adresovaným řediteli stěžovatele, vznesl námitku podjatosti Finančního ředitelství Ostrava, Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí a Finančního úřadu Ostrava II. V dané věci tomu tak nebylo. V odpovědi na uvedenou výzvu účastník stěžovateli sdělil, že namítaná podjatost se týká všech pracovníků. V 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 zamítl, přičemž se namítanou podjatostí vůbec nezabýval.

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 a tyto 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 dovozoval podjatost pracovníků správce daně, čemuž jednoznačně svědčí jeho podání ze dne 18. 6. 2003, 24. 8. 2003, jakož i namítaná vada řízení v jeho odvolání ze dne 15. 9. 2004, měl současně řádně specifikovat, u jakých pracovníků podjatost dovozuje a především v čem konkrétně tato podjatost jednotlivých pracovníků podle jeho názoru spočívá.

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 toliko povinnost konkretizovat jména a příjmení konkrétních 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 i následný postup stěžovatele,

když dovedl, 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, byť opožděně, výslovně reagoval sdělením, že námitka podjatosti se týká všech pracovníků. Pokud tedy účastník řízení k dané výzvě sdělil, že de facto dovozuje podjatost u každého jednotlivého pracovníka správce daně a stěžovatele, bylo přepjatým formalismem dovozovat, že na výzvu nereagoval. Lze i 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 dovést, jak to učinil stěžovatel, že výzvě nebylo vyhověno a že proto bylo třeba aplikovat ustanovení § 21 odst. 9 věty třetí zákona o správě daní a poplatků. Naopak bylo za této situace třeba vyzvat účastníka, aby u jednotlivých pracovníků jak správce daně, tak i stěžovatele konkrétně uvedl zákonné důvody podjatosti (§ 26 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků), případně důvody jiné (§ 26 odst. 3 citovaného zákona). Je tomu tak proto, že o podjatosti nelze kvalifikovaně rozhodnout bez toho, aby u jednotlivých pracovníků byly důvody 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. V předmětné věci však tomu tak nebylo.

Pokud proto stěžovatel, s poukazem na ustanovení § 21 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, v odvolacím řízení nepřihlédl k námitce o nesprávném a nezákonném postupu správních orgánů v souvislosti s namítanou podjatostí pracovníků správce daně i stěžovatele, zatížil své řízení, jak důvodně uvedl krajský soud, vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí. V důsledku toho nebyla totiž vyřešena otázka, zda na napadeném správním rozhodnutí neparticipovaly podjaté osoby.

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 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 poukaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2006, č. j. 2 Ans 4/2005 - 70, protože meritem uvedené 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 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) byl vysloven právní názor, 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 proto z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Účastník měl sice úspěch, ale podle obsahu spisu mu žádné náklady s tímto řízením nevznikly, když ustanovené zástupkyni účastníka nebyla odměna za zastupování přiznána, když v řízení o kasační stížnosti neučinila a nevykázala žádný úkon právní služby, který by podléhal režimu vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

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

V Brně dne 5. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu