



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: J. K.**, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Kostelní náměstí 233/1, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4.4.2011, č.j. 2746/11-1500-506118,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4.4.2011, č.j. 2746/11-1500-506118, se pro **vadu řízení zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Ustanovenému zástupci žalobce JUDr. Ing. Vladimírovi Nedvědovi **se přiznává** odměna ve výši 2 904,- Kč, která mu bude vyplacena do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem.

Odůvodnění:

Žalobce se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 4.4.2011, č.j. 2746/11-1500-506118, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále Finančního úřadu v Libochovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 9.9.2010, č.j. 29305/10/197970501619, jímž byl žalobci podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), sdělen předpis penále za prodlení úhrady daňových

povinností žalobce, a to daně z příjmů fyzických osob od 1.1.1998 do 21.12.1998 v celkové výši 863 870,- Kč. Žalobce zároveň navrhl i zrušení uvedeného platebního výměru správce daně.

Vzhledem k tomu, že dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), musel se zdejší soud předně vypořádat s otázkou, který správní orgán státní správy v oblasti výkonu správy daní je žalovaným subjektem práva od 1.1.2013, jelikož dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o Finanční správě byla mimo jiné s účinností od 1.1.2013 zrušena všechna finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V souladu s tímto ustanovením bylo tudíž zrušeno Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, jež vydalo žalobou napadené rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se územními finančními orgány, které jsou uvedeny v rozhodnutích vydaných při správě daní, rozumí orgány finanční správy, jež jsou příslušné od 1.1.2013 dle zákona o Finanční správě.

Jelikož napadené rozhodnutí je rozhodnutí, které bylo vydáno v rámci odvolacího řízení Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem, tj. orgánem nadřízeným Finančnímu úřadu jakožto nejnižším orgánem v rámci již zrušené soustavy územních finančních orgánů, je zdejší soud toho názoru, že žalovaným s účinností od 1.1.2013 je namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), jakož i ustanovením § 20 odst. 2, zákona o Finanční správě Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Podle ustanovení § 7 písm. a) zákona o Finanční správě vykonává Odvolací finanční ředitelství (věcnou) působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, které jsou nejnižšími správními úřady v rámci Finanční správy České republiky. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno odvolacím orgánem, tj. nikoliv nejnižším orgánem v rámci zrušených územních finančních orgánů, přešla v dané věci působnost na Odvolací finanční ředitelství, jakožto (jediný) odvolací orgán při výkonu správy daní (viz ustanovení § 5 zákona o Finanční správě). Tento závěr jsou současně podepřeny i ustanovením § 69 s.ř.s., neboť dle tohoto ustanovení je zřejmé, že žalovaným je správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, což v tomto konkrétním případě je Oblastní finanční ředitelství.

Žalobce namítl, že odůvodnění rozhodnutí původního žalovaného je lživé a účelové, neboť zamlčelo závažné skutečnosti související s odvoláním a které měly podstatný vliv na zákonnost rozhodnutí. Původní žalovaný se nevypořádal s odvolacími důvody, jak stanoví ustanovení § 50 odst. 3 ZSDP, resp. podle ustanovení § 114 odst. 2, § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Dále uvedl, že nastala prekluze nedoplatku na dani, přičemž odmítl, že by byly podjatým správcem daně učiněny nějaké úkony směřující k vybrání daně. Daně za rok 1997 a 1998 byly žalobci stanoveny nezákonně, přičemž nebyly započteny úhrady jiných daní ani zaplacená tzv. jistina ve výši 200 000,- Kč. Podjatý správce daně se nejdříve rozhodl žalobci vyměřit daňový nedoplatek v řádu několika milionů Kč a teprve následně hledal důkazy k tomu, aby tak mohl učinit. Platební výměr ze dne 9.9.2010 vydal podjatý správce daně, když nebyl žalovaný schopen od roku 2001 vyřešit otázku změny delegace místní příslušnosti. Původní žalovaný tak učinil zjevně z toho důvodu, aby nový nepodjatý správce daně neřešil zrušení rozhodnutí ze dne 5.12.2001, které prokazatelně dle soudních znaleců neobsahují snížení stanovené daně o částku uhrazené jistiny ve výši 200 000,- Kč a rovněž neobsahují převody jiných daní na stanovené daně za rok 1997 a 1998.

Původní žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a navrhl zamítnutí žaloby. Dle jeho názoru podrobně v napadeném rozhodnutí vyhodnotil a popsal skutkový a právní stav věci a následně i podrobně rozvedl právní úvahy, včetně hodnocení důkazů, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Daň z příjmů fyzických osob, na kterou vzniklo předmětné penále, byla žalobci doměřena na základě dodatečného platebního výměru ze dne 5.12.2001, č.j. 25431/01/197970/1619, přičemž toto stanovení daňové povinnosti bylo potvrzeno i soudy. Šestiletá lhůta pro sdělení penále z nedoplatku daně z příjmů fyzických osob byla přerušena v roce 2004 rozhodnutím správce daně o pokračování exekuce. Dnem 1.1.2005 počala běžet nová promlčecí lhůta, která běžela do dne 31.12.2010. Napadený platební výměr byl tedy vydán v zákonné lhůtě. K námitce, že byl napadený platební výměr vydán v rozporu s ustanovením § 26 ZSDP podjatým správcem daně původní žalovaný uvedl, že uvedené ustanovení se vztahuje pouze na daňové řízení, přičemž v případě sdělení penále správce daně nevede žádné řízení. Jedná se o deklaratorní rozhodnutí, kterým správce daně pouze sděluje penále, které vzniklo ze zákona na základě ustanovení § 63 ZSDP. Penále přitom na základě ustanovení § 58 ZSDP sleduje osud daně. Předchozí opakované námitky podjatosti týkající se daňového řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob, na které vzniklo sdělené penále, byly zamítnuty rozhodnutím správce daně. Námitka žalobce tedy nemá oporu ve spise. Dále se původní žalovaný podrobně vyjádřil ke způsobu použití uvedené částky 200 000,- Kč, stejně jako k zápočtu úhrady jiných daní, které by bylo možno použít na úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s.

Po zhodnocení skutkové a právní stránky věci dospěl soud na základě spisu předloženého žalovaným k závěru, že žaloba je důvodná.

Soud před meritorním posouzením věci musel nejprve vyhodnotit, zda zde byly podmínky pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce ve svém odvolání ze dne 10.9.2010, kterým napadl platební výměr správce daně ze dne 9.9.2010 a na jehož základě bylo vydáno žalobou napadené rozhodnutí, jako jeden z bodů odvolání uvedl, že platební výměr byl vydán podjatým správcem daně v rozporu s ustanovením § 26 ZSDP.

Ze žalobou napadeného rozhodnutí je patrné, že původní žalovaný zastával názor, že ustanovení § 26 ZSDP se vztahuje jen na daňové řízení, avšak v případě sdělení penále se žádné řízení se žalobcem nevedlo. Platební výměr je pouze deklaratorní rozhodnutí, kterým správce daně sděluje penále, které vzniklo na základě ustanovení § 63 ZSDP. Opakované námitky podjatosti v daňovém řízení týkající se daně z příjmů fyzických osob ze strany žalobce byly zamítnuty rozhodnutím Finančního úřadu v Libochovicích ze dne 11.6.2002, č.j.

15748/02/197970/6161, a rozhodnutími původního žalovaného ze dne 24.9.2002, č.j. 13703/150/2002, ze dne 10.2.2003, č.j. 182/150/03, ze dne 11.12.2007, č.j. 16281/07-1500/500536, ze dne 14.4.2008, č.j. 4433/08-1500/500368, a proto námitka, že uvedený platební výměr byl vydán v rozporu s ustanovením § 26 ZSDP nemá oporu v zákoně.

Podle § 26 odst. 1 ZSDP „*pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen vždy, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých.*“

Rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka je rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení [§ 70 písm. c) s.ř.s.] a které není přezkoumatelné samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Musí proto předcházet rozhodnutí o věci samé, aby případné vady daňového řízení způsobené nesprávnou aplikací § 26 ZSDP, bylo možno namítat v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Rozhodnutím o vyloučení, resp. o nevyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení je rozhodováno toliko o tom, zda ten který konkrétní pracovník bude, či nebude dále participovat na probíhajícím daňovém řízení s daňovým subjektem. Výrok tohoto rozhodnutí svým charakterem není rozhodnutím meritorním, které by zasahovalo přímo do subjektivních práv daňového subjektu. Není tudíž přezkoumatelný ve správním soudnictví. Je tomu tak proto, že správní žalobou se lze domáhat zrušení pouze takových rozhodnutí správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti, nestanoví-li soudní řád správní nebo zvláštní zákon jinak (§ 65 s. ř. s.). Předestřenému závěru do značné míry svědčí i samotná dikce ustanovení § 26 odst. 7 ZSDP. Výslovně totiž zakotvuje, že proti rozhodnutí o vyloučení pracovníka podle odstavce 6 téhož ustanovení není přípustné odvolání. (viz rozsudky NSS ze dne 15.10.2003, 3 Afs 20/2003; ze dne 15.7.2010, 7 Afs 56/2010, www.nssoud.cz). Soud tedy nejprve posuzoval, zda bylo povinností původního žalovaného nejprve samostatně rozhodnout o námitce podjatosti správce daně vznesené žalobcem.

Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád, který v ustanovení § 264 odst. 1 uvádí, že „*Řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*“

Je tak zakotveno obecné pravidlo, podle něhož se nová procesní úprava použije i na řízení zahájená před nabytím její účinnosti. Opačný přístup by znamenal duální aplikaci původních procesních pravidel vedle pravidel nových, což by vedlo ke zbytečnému a neehospodárnému dvojímu režimu.

Nabytím účinnosti daňového řádu byl současně zrušen ZSDP. Uvedeným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu je řešeno, jak postupovat v řízeních zahájených za účinnosti ZSDP, v nichž řízení nebylo ukončeno do nabytí účinnosti daňového řádu, tj. v řízeních zahájených před 1.1.2011 a do tohoto dne neskončených. Ve shodě s řešením obvyklým při změně procesních předpisů i daňový řád stanoví pravidlo, podle něhož daňová řízení zahájená a neskončená před nabytím účinnosti daňového řádu se dokončí již podle nového procesního předpisu - daňového řádu, a to buď podle pravidel, která nový procesní předpis stanoví pro obdobná řízení, jež byla vedena podle dřívějšího procesního předpisu, nebo, jsou-li podle nové právní úpravy stanovena řízení odlišná, postupuje se podle nových procesních pravidel stanovených pro řízení, jež jsou nedokončeným řízením svou povahou a postupem nejbližší. Totéž platí o souborech úkonů správce daně (daňovým řádem nyní označovaným jako

postupy), s jejichž prováděním započal správce daně za účinnosti předchozí procesní úpravy a nedokončil je do 31.12.2010. Daňový řád rozlišuje řízení a postupy. Řízení je charakterizováno tím, že jde o procesní postup, jehož výsledkem je rozhodnutí, tj. úkon správce daně, jímž je podle § 101 odst. 1 rozhodováno o právu nebo povinnosti daňového subjektu (§ 20) nebo třetích osob (§ 22). Postupy jsou naproti tomu charakterizovány tím, že směřují k naplnění cíle sledovaného správou daní, nekončí vydáním rozhodnutí, ale jejich výsledky a zjištění jsou zpravidla v následně zahájeném, popř. souběžně probíhajícím dílčím daňovém řízení využitelné. Rovněž odvolací řízení, v nichž nebylo o odvolání rozhodnuto do nabytí účinnosti daňového řádu, se dokončí podle ustanovení tohoto zákona (viz Baxa, J., Dráb, O., Kainová, L., Lavický, L., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, komentář k § 264).

Odvolání ve věci sice bylo podáno dne 13.10.2010, tedy ještě za účinnosti ZSDP, ale rozhodováno o něm bylo již za účinnosti daňového řádu, což se sice promítlo v narativní části rozhodnutí, kde je odkazováno na daňový řád, avšak námitka podjatosti byla evidentně posuzována podle § 26 ZSDP, ačkoliv měl původní žalovaný hodnotit námitku podjatosti již podle § 77 daňového řádu.

Ustanovení § 77 odst. 1 daňového řádu zní: *Úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže*

- a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké,*
- b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo*
- c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.*

Z uvedeného je patrné, že žalovaný byl tuto novou námitku podjatosti uvedenou v odvolání povinen posoudit podle ustanovení § 77 daňového řádu a nikoliv podle již neúčinného předpisu ZSDP. Na věc nemá vliv, že dříve v daňovém řízení bylo o jiné námitce podjatosti rozhodováno. Soud podotýká, že účinností daňového řádu došlo k rozšíření možnosti námitky podjatosti v ustanovení § 77 daňového řádu, a to na řízení i jiné postupy. Zatímco podle ZSDP bylo možno vznést námitku podjatosti jenom v daňovém řízení, v současnosti je podle daňového řádu možno vznést námitku podjatosti i při postupech správce daně, které nejsou řízením a nejsou zakončeny rozhodnutím. Dále se značně změnila i koncepce procesní úpravy správy daní. Podle daňového řádu se již daní rozumí i příslušenství, jímž je penále (§ 2 odst. 4 a 5 daňového řádu) a o stanovení penále se rozhoduje v rámci dodatečného platebního výměru (§ 251 odst. 3, § 143 daňového řádu).

Dále soud musí poukázat i na to, že ani závěr původního žalovaného ve vztahu k nemožnosti námitky podjatosti při vyměření penále podle ZSDP nepovažuje za správný. Řízení o příslušenství daně (tj. i o penále) není sice řízením o daních (daňovým řízením), takže není možno aplikovat ZSDP, avšak subsidiárně se v daném případě použije zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, který v ustanovení § 14 upravuje vyloučení úřední osoby pro podjatost a podle tohoto předpisu měl původní žalovaný námitku podjatosti posuzovat (k subsidiárnímu použití správního řádu viz Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková H., a kol.: Finanční právo, C.H.Beck, Praha, 2009, str. 257; Kindl, M.: Správní řád v daňovém řízení?, Právní fórum, č. 3/2006, str. 101).

Ze shora uvedeného vyplývá, že původní žalovaný postupoval podle jiného ustanovení procesního předpisu, než na posouzení námitky podjatosti dopadalo, čímž se původní žalovaný dopustil v řízení pochybení, jež lze považovat za vadu, která je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s., pročež soud přistoupil podle § 76 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání ke zrušení napadeného rozhodnutí původního žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení bez nařízení jednání. Žalovaný je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. právním názorem shora vysloveným v dalším řízení vázán. Soud konstatuje, že se dalšími námitkami, včetně námitky prekluze, nezabýval s ohledem na jejich předčasnost.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. mohl uložit žalovanému povinnost uhradit žalobci náhradu nákladů řízení, žalobce však prostřednictvím svého právního zástupce žádný nárok neuplatnil, a proto soud žádnému z účastníků nepřiznal nárok na náhradu nákladů řízení. O soudním poplatku soud nerozhodoval, neboť žalobce byl od soudních poplatků osvobozen.

Usnesením soudu ze dne 22.9.2011, č.j. 15 Af 54/2011-13, byl žalobci ustanoven zástupce z řad advokátů JUDr. Ing. Vladimír Nedvěd. Podle § 35 odst. 8 s.ř.s. platí ustanoveném zástupci z řad advokátů hotové výdaje a odměnu za zastupování stát. JUDr. Ing. Vladimír Nedvěd vyčíslil svůj nárok pouze v rozsahu 3000,- Kč za jeden úkon právní služby a DPH. Soud za převzetí věci podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012, a podle čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb., o změně advokátního tarifu, přiznal právnímu zástupci žalobce pouze odměnu ve výši 2 100,- Kč a s tím související jeden režijní paušál ve výši 300,- Kč a dále částku 504,- Kč DPH, celkem tedy 2 904,- Kč, která bude ustanovenému právnímu zástupci uhrazena z účtu soudu v obvyklé lhůtě.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 26.3.2013

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová