

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: S. C.,** proti **žalovanému: Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2009, č. j. 11913/2009-060100-21, ve věci celního dluhu, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 9. 2010, č. j. 30 Ca 117/2009 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 21. 9. 2010, č. j. 30 Ca 117/2009 - 33, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 9. 2009, č. j. 11913/2009-060100-21, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Zrušeným rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 6. 2. 2009, č. j. 204-3/2009-116400-021, kterým byl žalobci doměřen dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) celní dluh ve výši 12 643 Kč.

V žalobě uplatnil žalobce tři námitky proti rozhodnutí stěžovatele, přičemž důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí krajským soudem byla důvodnost třetí z nich, týkající se postupu stěžovatele, kterým bylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces. Dle krajského soudu se nelze ztotožnit s názorem stěžovatele, že odvolání proti rozhodnutí o námitce podjatosti není procesní překážkou pro rozhodnutí ve věci samé, neboť ustanovení § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků nepřiznává odvolání odkladný účinek. Krajský soud je názoru, že pravomocné rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka musí předcházet rozhodnutí o věci samé, a to proto, aby případné vady daňového řízení způsobené nesprávnou aplikací § 26 zákona o správě daní a poplatků bylo možno namítat v řízení o žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Rozhodnutí o vyloučení pracovníka z vedení či provádění daňového řízení navíc není samostatně přezkoumatelným rozhodnutím, lze jej ve správním soudnictví napadnout pouze žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně. V přezkoumávané věci však stěžovatel vydal rozhodnutí o odvolání dříve, než se žalobce proti rozhodnutí ředitele žalovaného o námitce podjatosti vůbec odvolal. Žalobu musel žalobce podat ve lhůtě 2 měsíců ode dne doručení rozhodnutí, tj. nejpozději dne 9. 11. 2009, v tuto dobu však o jeho odvolání proti rozhodnutí ředitele žalovaného o námitce podjatosti nebylo rozhodnuto. Žalobci tím byla odepřena možnost s obsahem tohoto rozhodnutí v žalobě polemizovat a brojit proti jeho závěrům, ačkoliv tak nikde jinde než v žalobě proti meritornímu rozhodnutí učinit nemohl. Tím byla porušena zásada zákonnosti správního řízení. Závěrem krajský soud poznamenal, že se podrobněji nezabýval otázkou, zda proti rozhodnutí, kterým nebylo vyhověno námitce podjatosti, je přípustné odvolání, neboť ředitel žalovaného ve svém rozhodnutí v poučení odvolání připustil. Z uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele dle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro vady řízení zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

V kasační stížnosti uplatňuje stěžovatel námitky dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Uvádí, že jakékoliv vady řízení mají význam pouze v tom případě, že mohly způsobit nesprávnost rozhodnutí ve věci samé – v posuzované věci stanovení daně v nesprávné výši. Soud však shledal pouze formální pochybení, které dovodil z konstrukce právního řádu, aniž by dovodil vliv takové vady na správnost výsledku řízení, který spíše shledal věcně správným. Předmětem případného dalšího soudního přezkumu tedy může být pouze hodnocení otázky podjatosti plk. Bc. H., kterou soud mohl řešit již v předmětném žalobním řízení, a to postupem podle § 48 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel krajskému soudu v rámci dupliky předložil konečné rozhodnutí o námitce podjatosti, krajský soud však žalobci neuložil, aby na toto rozhodnutí reagoval a absenci tohoto postupu přičetl k tíži stěžovateli.

Na rozhodnutí stěžovatele o odvolání bylo přitom možné pohlížet jako na neodkladný a neopakovatelný úkon i v případě nepravomocně vyřízené námitky podjatosti. Vydání meritorního rozhodnutí bylo nezbytné z důvodu, aby daň byla vyměřena v prekluzivní lhůtě, přičemž nebylo možné odhadnout, zda by byl zbývající čas do uplynutí lhůty dostatečný pro vyčkání konečného rozhodnutí o námitce podjatosti. Nebylo možno předjímat výsledek případného soudního přezkumu a nelze proto ani vyloučit, že díky zrušení meritorního rozhodnutí by zbylo málo času na vydání nového pravomocného rozhodnutí.

Stěžovatel polemizuje s názorem krajského soudu, že si procesní komplikace způsobil sám připuštěním opravného prostředku proti rozhodnutí o námitce podjatosti. Dle ustanovení § 26 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků není proti rozhodnutí o vyloučení pracovníka správce daně přípustné odvolání. Stěžovatel je přesvědčen, že toto ustanovení nelze extenzivně vykládat a je nutno se přiklonit k názoru, že v pochybnostech, zda určitý úkon může být předmětem odvolání, je nutno přiklonit se k názoru, že jej přezkoumat lze. Možnost využití řádného opravného prostředku je proto vyloučena pouze v případech, kdy je pracovník správce daně z projednání věci vyloučen. Tento závěr je v souladu i s obecnou právní úpravou správního řízení, kdy proti usnesení o námitce podjatosti je přípustné odvolání (§ 14 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 5 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů).

Z uvedených důvodů stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Na kasační stížnost reagoval žalobce. Je přesvědčen, že je to právě stěžovatel, kdo svým vlastním závadným postupem způsobil, že jím vydané rozhodnutí bylo zrušeno. Domnívá se, že činností správního soudu, kterou stěžovatel v kasační stížnosti navrhuje, nemůže být nahrazována činnost správních orgánů, byla by tak porušena zásada dělby moci.

Argumentaci stěžovatele považuje za účelovou a irelevantní, stěžovatel navíc ani v jednom případě neuvedl, kdy by dle jeho názoru měla prekluze nastat. Žalobce je přesvědčen, že snaha stěžovatele doměřit mu daň za účelem odvrácení prekluze, nemůže v konfrontaci s právem účastníka na spravedlivý proces obstát. Upřednostnění výběru daní, nadto v situaci, kdy hrozící prekluze nastává pouze v důsledku protiprávního jednání samotných celních orgánů, by bylo v rozporu s ústavními právy účastníka.

Z uvedených důvodů považuje žalobce podanou kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje zdejšímu soudu její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost

přípustná a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého správního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující, pro posouzení věci rozhodné, skutečnosti:

Žalobce v rámci odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Svitavy (dále též „správce daně“) ze dne 6. 2. 2009, č. j. 204-3/2009-116400-021, které bylo doručeno dne 7. 4. 2009, namítl podjatost konkrétních pracovníků správce daně i pracovníků stěžovatele. Mezi tyto osoby zařadil žalobce rovněž i zástupce ředitele stěžovatele - ředitele odboru 02, plk. Bc. P. H.

O námitce podjatosti plk. Bc. P. H. rozhodl ředitel stěžovatele dne 11. 8. 2009 tak, že v souladu s ustanovením § 26 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků námitce nevyhovuje. Žalobce byl poučen, že proti tomuto rozhodnutí lze podat ve lhůtě třiceti dnů odvolání s tím, že odvolání nemá s odkazem na § 48 zákona o správě daní a poplatků odkladný účinek. Rozhodnutí, č. j. 11392/2009-060100-21, bylo žalobci doručeno dne 18. 8. 2009.

Odvolání proti rozhodnutí ve věci vyměření celního dluhu (dále také meritorní rozhodnutí) stěžovatel dne 3. 9. 2009 rozhodnutím č. j. 11913/2009-060100-21 zamítl. Jako úřední osoba vydávající toto rozhodnutí je podepsán plk. Bc H. Žalobci bylo toto rozhodnutí doručeno dne 9. 9. 2009 a k tomuto datu rovněž nabylo právní moci.

Téhož dne, tedy 9. 9. 2009, podal žalobce odvolání proti rozhodnutí stěžovatele o námitce podjatosti plk. Bc. H. S předkládací zprávou bylo toto odvolání postoupeno dne 30. 9. 2009 Generálnímu ředitelství cel.

Dne 9. 11. 2009 podal žalobce v zákonné dvouměsíční lhůtě žalobu proti rozhodnutí stěžovatele ve věci zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o doměření celního dluhu. Součástí tohoto podání byla i námitka, že meritornímu rozhodnutí stěžovatele nepředcházelo pravomocné rozhodnutí ve věci vznesené námitky podjatosti plk. Bc. P. H.

Institut vyloučení rozhodující osoby, která má vůči účastníkům, jejich zástupcům či věci samotné vztah či je podjatá, je typickým pro procesní předpisy. Úpravu vyloučení soudců pro projednávání a rozhodování této věci lze nalézt jak v procesních předpisech občanského (§ 14 zákona č. 99/1963 Sb.) a trestního práva (§ 30 zákona č. 141/1961 Sb.), tak i v § 8 s. ř. s.

Všechna tato ustanovení jsou naplněním požadavku dosáhnout při projednávání a rozhodování věci co nejvyšší míry objektivity, dodržení zásady materiální pravdy a zásady rovnosti účastníků řízení, tedy naplnění ústavní zásady práva na spravedlivý proces, garantované čl. 36 Listiny základních práv a svobod.

Pro správní řízení obecně je institut vyloučení úřední osoby upraven v § 14 správního řádu. Speciální úpravu vyloučení rozhodujících osob (pracovníků správce daně) upravuje § 26 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení v odst. 1 a odst. 2 upravuje případy tzv. „absolutní podjatosti“, tedy situace, kdy je pracovník správce daně vyloučen vždy, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých. Vyloučen je rovněž v případech, kdy se v téže věci účastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. V těchto případech se již nezkoumá, zda důvod podjatosti u pracovníka správce daně opravdu existuje, jeho vyloučení je presumováno vždy ze zákona. V případě, kdy v daňovém řízení vyvstane skutečnost zakládající tento případ vyloučení, pak daňový subjekt, osoby zúčastněné na řízení, ale i pracovník správce daně jsou povinni ji neprodleně oznámit vedoucímu pracovníku správce daně.

Zákon o správě daní a poplatků upravuje rovněž podjatost tzv. „relativní“, o níž se jedná v nyní projednávané věci. Konkrétní úpravu nalezneme v ustanovení § 26 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Splnění podmínek pro podjatost pracovníka je vyvozováno z jeho poměru k předmětu řízení, anebo k osobám na řízení zúčastněným. Na rozdíl od vyloučení absolutního jsou v těchto případech skutečnosti, které by mohly vyloučení pracovníků správce daně přivodit, již posuzovány.

O podané námitce podjatosti je vydáno rozhodnutí o vyloučení či nevyloučení pracovníka správce daně z daňového řízení. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 - 23 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz) *„přezkoumání rozhodnutí o zamítnutí námitky podjatosti podle ustanovení § 26 zákona o správě daní a poplatků je pouze výkonem dozorčího práva nad postupem správce daně v konkrétním daňovém řízení, žádost o přezkoumání případné podjatosti pracovníků správce daně se pouze prověřuje, zda v samotném daňovém řízení není jednáno podjatým úředníkem, v žádném případě však takové rozhodnutí o zamítnutí vyloučení určitého pracovníka z vedení či provádění daňového řízení není rozhodnutím meritorním, které by zasahovalo přímo do subjektivních práv daňového subjektu a není tudíž přezkoumatelné ve správním soudnictví. Z logiky věci pak je zjevné, že vznesená námitka podjatosti způsobuje, že v řízení o věci dané 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, smyslu, musí předcházet rozhodnutí o věci samé. Nebyly-li tyto podmínky*

splněny, může osoba dotčená 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 o správě daní a poplatků lez ve správním soudnictví napadnout jedině žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti poplatníka.“

Ze shora uvedeného je zřejmé, že o námitce podjatosti musí být bezpodmínečně rozhodnuto před vydáním meritorního rozhodnutí. Nelze tolerovat stav, kdy by o věci rozhodoval pracovník, jehož vztah k věci je teprve ve fázi posuzování a není tak postaveno najisto, jinými slovy není vydáno pravomocné rozhodnutí o tom, že se nejedná o osobu podjatou. Taková situace by totiž byla porušením ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces a zásady rovného postavení účastníků řízení.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že ve věci jde o pouhé „formální pochybení. V případě nerespektování námitky podjatosti je, v souladu s výše uvedeným, dotčeno ústavně zaručené právo účastníka na spravedlivý proces. Proto se v takových případech z podstaty věci nemůže jednat o pouhá formální, bagatelní pochybení, jak se snaží stěžovatel naznačit.

Nelze rovněž souhlasit s názorem stěžovatele, že krajský soud měl postupovat v intencích ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s.

Úvodem je třeba zdůraznit, že k nezákonnosti došlo v posuzované věci již tím, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno bez toho, aby mu předcházelo konečné rozhodnutí o námitce podjatosti a byla tak zcela vyloučena možnost, že o věci bude rozhodovat osoba podjatá. Takové procesní pochybení správního orgánu nemůže být nahrazeno činností soudu. Ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. dává předsedovi senátu možnost usnesením řízení přerušit, zjistí-li, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, nebo takové řízení sám vyvolá. Toto ustanovení však nelze v žádném případě vykládat tak, že řízením, jehož výsledek může mít vliv, by mohlo být takové řízení, které je před soudem de facto posuzováno a je v žalobě napadeno. Soud by takovým postupem překročil svoje oprávnění, neboť by nahrazoval činnost správního orgánu, navíc by v posuzovaném případě takovým postupem zakrýval jeho pochybení namísto toho, aby jej ve vztahu k napadenému meritornímu rozhodnutí posoudil. Ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. se vztahuje zejména na řízení o předběžné otázce či na řízení o otázce, k jejímuž rozhodnutí je příslušný jiný orgán. Platí, že se jedná o procesní rozhodnutí v dispozici předsedy senátu, existence překážky podle odst. 2 ani není obligatorním důvodem pro přerušení řízení.

Stěžovatel dále namítá, že na napadené rozhodnutí stěžovatele lze pohlížet jako na neodkladný a neopakovatelný úkon. K tomu dodává, že nebylo možné odhadnout, zda by čas zbývající po konečném rozhodnutí o námitce podjatosti byl

dostatečný pro vyměření daně v prekluzivní lhůtě. Toto tvrzení však stěžovatel uplatňuje ve zcela obecné rovině, neuvádí žádná konkrétní data, kdy by k prekluzi mělo dojít a na kolik bylo tedy vyměření cla a daně ohroženo.

Spojení „nezbytný úkon“, které používá zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 26 odst. 5, je neurčitým právním pojmem, který je nutno vykládat v souladu se zásadou přiměřenosti samostatně a v každém konkrétním případě. Zcela obecně lze konstatovat, že nezbytným úkonem je takový úkon, bez něhož by došlo ke zmaření cíle daňového řízení, tedy stanovení a vybrání daně, jak vyslovil zdejší soud v rozsudku ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008 - 91.

Předně je nutno konstatovat, že stěžovatel svá tvrzení žádným způsobem nekonkretizuje. Uvedené tvrzení bylo ponecháno ve zcela obecné rovině, stěžovatel nepředložil Nejvyššímu správnímu soudu žádné skutečnosti, prokazující nezbytnost vydání napadeného rozhodnutí bez toho, aby bylo o námitce podjatosti pravomocně rozhodnuto. Kasační soud zdůrazňuje, že v daném případě nejde o situaci, kdy soud přezkoumává prekluzi práva vyměřit celní dluh *ex offo*, ale o posouzení důvodnosti neodkladnosti provedeného úkonu, tj. zákonnosti stěžovatelem zvoleného postupu. Z přeloženého spisového materiálu ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, že by stěžovatel tuto tvrzenou skutečnost ve svém jednání zohledňoval a postupoval přímo s důrazem na zachování prekluzivní lhůty. Námitka podjatosti byla vznesena již dne 7. 4. 2009, stěžovatel o ní rozhodl až po více než čtyřech měsících, dne 11. 8. 2009. Postoupení odvolání proti rozhodnutí o této námitce Generálnímu ředitelství cel trvalo stěžovateli další tři týdny. Nic na tom nemůže změnit ani to, že stěžovatel nevěděl, jak dlouho bude trvat řízení o odvolání proti jeho rozhodnutí o námitce podjatosti. S ohledem na uvedené nelze stěžovateli přisvědčit, že se jednalo o nezbytný úkon ve smyslu ustanovení § 26 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Námitky, týkající se interpretace ustanovení § 26 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jsou pro věc zcela irelevantní. Stěžovatel chybným poučením založil v souladu s ustanovením § 32 odst. 6 právo žalobce na dvouinstanční řízení ve věci vznesené námitky podjatosti. Právní úprava totiž stanoví, že je-li v poučení připuštěn opravný prostředek i tehdy, když jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jakoby jej zákon připouštěl. Pojem „rozhodnutí o vyloučení pracovníka“, obsažený v § 26 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je nutno vykládat v souvislosti s ostatními částmi tohoto ustanovení, zejména s odst. 6, na který odst. 7 odkazuje. Z celého kontextu je zřejmé, že zákonodárce měl v obou případech na mysli jak kladné tak záporné rozhodnutí ve věci, tj. rozhodnutí o výsledku namítané podjatosti.

Pokud stěžovatel vlastním procesním pochybením umožnil stěžovateli přezkoumat zákonnost zamítavého rozhodnutí, nelze uvedené právo negovat tím, že bude ve věci meritorně rozhodováno bez ohledu na řádné posouzení odvolacích

důvodů. Ze skutečnosti, že stěžovatel v poučení upozornil žalobce, že podání odvolání nemá odkladný účinek, nelze vyvozovat oprávnění pracovníků, jejichž případná podjatost nebyla s konečnou platností pravomocně vyřešena, meritorně rozhodovat. Vzhledem k judikatuře zdejšího soudu stanovící možnost přezkumu rozhodnutí o námitce podjatosti pouze v rámci žaloby proti meritornímu pravomocnému rozhodnutí, by, při odlišném výkladu sporné právní otázky, došlo pochybením správního orgánu ke zkrácení práv žalobce na řádné projednání a následný soudní přezkum jeho námitky podjatosti. Po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby stanovené § 72 s. ř. s., v níž musí být uplatněny všechny žalobní námitky, by žalobce neměl možnost svoji argumentaci proti pravomocnému rozhodnutí o námitce podjatosti uplatnit. Lze ostatně podotknout, že stěžovatel ani nevyčkal lhůty, kterou sám stanovil žalobci v rozhodnutí o námitce podjatosti pro podání odvolání a meritorní rozhodnutí vydal ještě před uplynutím této lhůty. Tímto postupem stěžovatel zapříčinil vzniklou situaci, se kterou právní předpisy logicky nepočítají. Procesní komplikace z toho plynoucí nemohou být k tíži žalobce.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítnul. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s. O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce není zastoupen advokátem a žádné náklady řízení mu nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 3. března 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu