

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, za účasti **H. P., a. s., v likvidaci**, v řízení o kasačních stížnostech proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Ca 296/2003 – 52, a č. j. 6 Ca 297/2003 - 51,

takto:

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Ca 296/2003 - 52, a č. j. 6 Ca 297/2003 - 51, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Ca 296/2003 – 52, a č. j. 6 Ca 297/2003 - 51, byla zrušena rozhodnutí stěžovatele ze dne 6. 10. 2003, č. j. FŘ-9460c/12/02 a č. j. FŘ-9460d/12/02, jimiž byla zamítnuta odvolání účastníka proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 4. 3. 2002 č. j. 89597/02/005515/6015 a č. j. 89785/02/005515/6015 o vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000. Městský soud v odůvodnění rozsudků uvedl, že účastníkovi byla dne 4. 12. 2001 doručena výzva Finančního úřadu pro Prahu 5 obsahující sdělení pochybností o správnosti vyměřené daně z příjmů právnických osob. Podáním ze dne 18. 12. 2001 doručeným finančnímu úřadu následujícího dne účastník na výzvu reagoval a dále v ní správci daně sdělil, že valná hromada dne 4. 12. 2001 rozhodla s účinností od uvedeného dne o změně názvu a sídla společnosti. Dne 4. 3. 2002 vydal Finanční úřad pro Prahu 5 dodatečný platební výměr, proti němuž podal účastník odvolání. Poté dne 23. 5. 2003 vydal tentýž finanční úřad výzvu podle § 48 odst. 6 a § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném v roce 2002 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), na kterou účastník reagoval v podání ze dne 12. 6. 2003 námitkou místní nepříslušnosti tohoto finančního úřadu. Finanční úřad

pro Prahu 5 totiž s odkazem na ust. § 33 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků ukončil platnost osvědčení o registraci účastníka dne 20. 5. 2002 s odůvodněním, že je v souladu s uvedeným ustanovením přeregistrován na Finanční úřad pro Prahu 4, na který přechází místní příslušnost dnem následujícím po ukončení platnosti osvědčení o registraci. Lze tedy dovodit změnu místní příslušnosti správce daně dnem 21. 5. 2002. Pokud stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že výzvu ze dne 23. 5. 2003 vydal Finanční úřad pro Prahu 5, neboť šlo o neodkladný úkon podle § 4 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků, vyslovil městský soud názor, že podmínky pro vydání výzvy Finančním úřadem pro Prahu 5 podle citovaného ustanovení v daném případě splněny nebyly, protože výzvu k předložení účetních dokladů již ze samotné její povahy nelze posoudit jako neodkladný úkon, není-li obava např. ze zničení požadovaných dokladů či obava, že z jiných důvodů bude splnění výzvy zmařeno, bude-li vydána později až novým správcem daně. Došlo-li k vydání výzvy až po cca jednom roce od přeregistrace, nebyl za popsané situace podle mínění městského soudu dosavadní správce daně k vydání výzvy postupem podle citovaného ustanovení oprávněn. Protože výzvu ze dne 23. 5. 2003 vydal již nepříslušný správce daně, neobsahuje základní náležitosti podle § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. označení oprávněného správce daně, který výzvu vydal, což má za následek její neplatnost. Opřel-li stěžovatel svá rozhodnutí mj. i o skutečnost, že účastník nesplnil povinnosti touto výzvou mu uložené, vycházel z neplatných rozhodnutí správce daně.

Proti těmto rozsudkům podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnosti z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel nezpochybnil tvrzení, že vydání předmětné výzvy nelze hodnotit jako neodkladný úkon, ale přesto nepovažuje za správný závěr městského soudu, že předmětná výzva byla vydána místně nepříslušným správcem daně, přičemž stěžovatel vychází z ustanovení § 48 odst. 3 a § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle prvého ustanovení není rozhodující, kdo je místně příslušným správcem daně v době podávání odvolání, ale rozhodující je vždy skutečnost, který správce daně odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Druhé ustanovení pak stanoví, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám. Z textu obou ustanovení jednoznačně vyplývá, že pro odvolací řízení je dána zvláštní místní příslušnost ve vztahu k § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tj. že odvolací řízení vždy v prvém stupni vede správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Změna místní příslušnosti v průběhu odvolacího řízení tedy nemá žádný vliv na skutečnost, že místně příslušným správcem daně k projednání odvolání je pouze ten správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal. Pokud tedy je o odvolání oprávněn rozhodovat vždy pouze ten správce daně, který odvoláním napadené rozhodnutí vydal, je zřejmé, že tento správce je oprávněn i k vydávání výzev v rámci odvolacího řízení. Ve prospěch tohoto tvrzení svědčí i ustanovení § 50 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, v souladu se kterým je odvolacím orgánem orgán nejblíže vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Rovněž místní příslušnost odvolacího orgánu se stanoví podle místní příslušnosti správce daně, který vydal odvoláním napadené rozhodnutí. Případná změna místní příslušnosti v průběhu odvolacího řízení nemá, s ohledem na specielní úpravu místní příslušnosti pro odvolací řízení, žádný význam. Stěžovatel vědom si toho, že rozhodnutí městského soudu nemá obecně závazný charakter, odkázal na jeho rozsudek sp. zn. 38 Ca 167/2000, který řešil otázku místní příslušnosti správce daně v průběhu odvolacího řízení shodně se stanoviskem stěžovatele. Tento rozsudek byl pak napaden ústavní stížností, která byla usnesením Ústavního soudu ze dne 29. 5. 2001 sp. zn. II.ÚS 93/01 zamítnuta. Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti proti rozsudku ze dne 17. 3. 2005 č. j. 6 Ca 296/2003 - 52 uvedl, že stěžovatel na jedné straně spíše připouští než nezpochybňuje tvrzení, že vydání výzvy není neodkladný úkon, ale na druhé straně se v argumentaci o místní příslušnosti správce daně opírá zejména o §§ 48 a 49 zákona o správě daní a poplatků a nikoliv o § 4 citovaného zákona s odůvodněním, že se jedná o tzv. lex specialis ve vztahu k obecné úpravě. Stěžovatel popisuje místní příslušnost v odvolací fázi daňového řízení, přitom v předmětném sporu se jednalo o místní příslušnost de facto v přípravné fázi řízení, tj. v době vydání výzvy. Správce daně totiž sice vyměřil daň podle pomůcek dne 4. 3. 2002, ale dne 23. 5. 2003 zaslal výzvu k přeložení účetnictví právě za účelem stanovení základu daně. Proto účastník zopakoval, že předmětnou výzvu vydal místně nepříslušný správce daně a odkázal v této souvislosti např. na rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 70/2002. Správce daně postupoval při daňové kontrole v rozporu s § 4 odst. 12, § 31 odst. 2, 5, 7, 8 písm. c) a § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel neprokázal podmínky pro vyměření podle pomůcek. Správce daně vydáním dodatečného platebního výměru postupoval v rozporu s ustanovením § 4 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účastník namítal, že vůči němu nebyl učiněn úkon, který by stavěl běh lhůt podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, přičemž úkon správce daně ze dne 4. 12. 2001 nebyl platný a stěžovatel se s touto námitkou v rozhodnutí o odvolání řádně nevypořádal. Stěžovatel také neuvedl, z jakých konkrétních podkladů postupoval při stanovení pomůcek přesto, že by to mělo být patrné ze spisu. Žádný z finančních orgánů neuvedl žádné zdůvodnění, jaké neodkladné úkony měl Finanční úřad pro Prahu 5 učinit, aby nebyl zmařen výsledek dosavadního řízení a byl tak místně příslušným správcem daně. Proto účastník navrhl, aby napadený rozsudek byl potvrzen a zůstal v platnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podaných kasačních stížnostech a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nezákonnost napadených rozsudků městského soudu spočívá podle názoru stěžovatele v tom, že městský soud dovodil, že výzva Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 23. 5. 2003 byla vydána místně nepříslušným správcem daně, neboť nebyly splněny podmínky podle ustanovení § 4 odst. 12 zákona o správě daní poplatků. Správnost tohoto závěru s ohledem na skutkový stav sice stěžovatel nezpochybnil, ale poukázal na to, že nebyla reflektována ustanovení § 48 odst. 3 a § 49 odst. 1 citovaného zákona.

Místní příslušnost je určena vztahem věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho územní působnosti. Místní příslušnost správce daně se podle ustanovení § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků řídí u právnické osoby místem jejího sídla v České republice, avšak jen tehdy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

V dané věci je třeba poukázat na to, že výzva byla sice vydána Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 23. 5. 2003, tj. poté co tento finanční úřad dne 20. 5. 2002 ukončil platnost osvědčení o registraci účastníka s tím, že je přeregistrován na Finanční úřad pro Prahu 4, na který přechází místní příslušnost dnem následujícím po ukončení platnosti osvědčení o registraci, ale v rámci probíhajícího odvolacího řízení, protože účastník doručil dne 1. 8. 2002 Finančnímu úřadu pro Prahu 5, který vydal dodatečné platební výměry, odvolání, kterým se domáhal jejich zrušení. Odvolání bylo postoupeno k vyřízení stěžovateli dne 17. 10. 2002, který o odvolání nerozhodl a vrátil spisové materiály Finančnímu úřadu pro Prahu 5 k doplnění. Na základě doporučení stěžovatele vydal Finanční úřad pro Prahu 5

předmětnou výzvu, v níž vyzval účastníka k předložení taxativně vyjmenovaných dokladů a prokázání správnosti hospodářského výsledku a základu daně nebo daňové ztráty. Za tohoto skutkového stavu není sporu o tom, že předmětnou výzvu nelze označit za neodkladný úkon ve smyslu § 4 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků učiněný při změně místní příslušnosti dosud místně příslušným správcem daně, což akceptuje i stěžovatel, přestože takto původně argumentoval ve svém rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Vzhledem k tomu, že v jednom ze žalobních bodů účastník namítal, že výzvu ze dne 23. 5. 2003 vydal místně nepříslušný správce daně, nemohl se městský soud v přezkumném řízení omezit pouze na posouzení této otázky z hlediska citovaného ustanovení, zejména jednalo-li se o výzvu vydanou finančním úřadem nesporně v průběhu odvolacího řízení.

Protože okamžik, kdy dochází ke změně místní příslušnosti, má pro daňové řízení zcela zásadní význam, byl v roce 2002 pro takový případ upraven postup jak daňového subjektu, tak i správce daně v ustanovení § 33 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud se však nezabýval otázkou místní příslušnosti komplexně ze všech zákonných hledisek, když neřešil např. otázku, zda lze postup podle citovaného ustanovení beze zbytku aplikovat i v případě již zahájeného odvolacího řízení a zda v odvolacím řízení může ve smyslu ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků doplnění a odstranění vad řízení provádět jiný správce daně než ten, který napadené rozhodnutí vydal. V důsledku toho je správnost závěru vysloveného městským soudem, že v daném případě vydal předmětnou výzvu místně nepříslušný správce daně nepřezkoumatelná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozsudky zrušil bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. září 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu