



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce B., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Janem Vodičkou, advokátem v Liberci, Valdštejnská 381/6, proti žalovanému Finančnímu úřadu v Liberci, Liberec, tř. 1. máje 97, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 77/2006-37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 77/2006-37, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Liberci (žalovaný) zahájil u žalobce dne 13. 4. 2005 kontrolu daně z přidané hodnoty za období ledna až prosince 2003 a za období ledna až prosince 2004. Dne 12. 10. 2005 žalovaný z daňové kontroly vyloučil období listopadu 2004.

Žalobce se žalobou domáhal u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, vydání rozhodnutí, kterým by soud zakázal žalovanému pokračovat v provádění nezákonně vedené daňové kontroly. Nezákonný zásah (§ 82 s. ř. s.) spatřoval žalobce v postupu žalovaného, který vůči němu vede daňové řízení, ačkoliv k tomu není místně příslušný, a dále v tom, že daňovou kontrolu provádějí pracovníci žalovaného, kteří jsou podjatí.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 18. 10. 2006, čj. 59 Ca 77/2006-37, žalobu zamítl. Rozsudek odůvodnil tím, že soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.). K tomuto dni musí být splněna podmínka, že zásah nebo jeho důsledky trvají. Dne 12. 4. 2005 rozhodlo Ministerstvo financí podle § 5 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů, (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), o delegaci místní příslušnosti žalobce z Finančního úřadu pro Prahu 2 na Finanční úřad v Liberci, a to s účinností od 1. 7. 2006. V době rozhodování krajského soudu tak žalovaný prováděl daňovou kontrolu nikoliv na základě dožádání, ale na základě delegace místní příslušnosti a provedení daňové kontroly tedy bylo v jeho kompetenci. Krajský soud nehodnotil v posuzované věci obsah dožádání Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 24. 1. 2006 ani zákonnost úkonů, provedených v době od 20. 1. 2006 do 1. 7. 2006 s tím, že případné vady daňového řízení může žalobce namítat v žalobě proti meritornímu rozhodnutí. Krajský soud uzavřel, že ke dni jeho rozhodnutí byla daňová kontrola prováděna místně příslušným správcem daně.

Dále krajský soud uvedl, že žalobce požadoval, aby soud sám posoudil podjatost pracovníků správce daně; k tomu soud v řízení o ochraně před nezákonným zásahem správního orgánu oprávněn není. V takovém řízení nemůže přezkoumat ani pravomocné rozhodnutí správce daně o námitce podjatosti, neboť by fakticky přezkoumával rozhodnutí správce daně podle § 26 d. ř., které je však vyloučeno ze soudního přezkumu [§ 70 písm. c) s. ř. s.]. Případné vady daňového řízení lze namítat až po vydání rozhodnutí ve věci samé.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv posledně uvedenému zákonnému ustanovení své námitky výslovně nepodřadil. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že ke dni jeho rozhodnutí je žalovaný místně příslušný k vedení předmětného daňového řízení. Změnou sídla stěžovatele, ke které došlo dne 2. 7. 2006, přešla místní příslušnost ve smyslu § 4, resp. § 33 odst. 15 daňového řádu, na Finanční úřad pro Prahu 4. Krajský soud se ve svém rozhodnutí dostatečným a přezkoumatelným způsobem nevypořádal s žalobní námitkou týkající se místní příslušnosti, neboť se nijak nevyjádřil k argumentu stěžovatele, že ode dne 2. 7. 2006 je – v důsledku změny sídla stěžovatele – založena místní příslušnost Finančního úřadu pro Prahu 4, a rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti ze dne 12. 4. 2006 proto pozbylo účinnosti.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu ve vztahu k tvrzené nezákonnosti zásahu v důsledku podjatosti pracovníka správce daně. V této souvislosti odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110. Má za to, že námitka podjatosti podle § 26 má obdobný charakter jako námitka podle § 16 odst. 4 písm. d) d. ř. Krajský soud, který se odmítl otázkou podjatosti pracovníků žalovaného při daňové kontrole zabývat, postupoval v rozporu s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS). Daňová kontrola, prováděná místně nepřislušným správcem daně, by vybočovala ze zákonných mezí a mohla by představovat nezákonný zásah (§ 82 s. ř. s.).

Místní příslušnost správce daně se u právnické osoby řídí místem jejího sídla v České republice (§ 4 odst. 1 d. ř.). Pokud dojde u daňového subjektu ke změně místní příslušnosti, správce daně dosud příslušný vykoná pouze neodkladné úkony a postoupí spis daňového subjektu za dobu, za kterou dosud nezaniklo právo daň vyměřit nebo dodatečně stanovit, tomu správci daně, na kterého přešla nově místní příslušnost (§ 4 odst. 12 d. ř.). Správce daně vyššího stupně, nadřízený oběma správcům daně, může na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně delegovat místní příslušnost ke správě daně, pokud shledá důvody takového návrhu opodstatněnými (§ 5 odst. 3 d. ř.). Jestliže daňový subjekt změnil sídlo nebo bydliště, popřípadě u něho dojde ke změně místní příslušnosti z jiného důvodu, oznámí tuto změnu svému dosavadnímu místně příslušnému správci daně, který vyznačí na osvědčení omezení doby jeho platnosti. Před skončením této doby je daňový subjekt povinen předložit toto osvědčení správci daně v místě svého nového sídla nebo bydliště, který mu vydá nové osvědčení o registraci s vyznačením dne platnosti přeregistrace. Tímto dnem přechází místní příslušnost na správce daně v místě nového sídla nebo bydliště daňového subjektu (§ 33 odst. 16 d. ř., ve stejném znění s účinností do 31. 7. 2006 § 33 odst. 15).

Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel v průběhu roku 2005 změnil sídlo z M. 336 do P., K. 859/18. Změna byla zapsána do obchodního rejstříku dne 7. 11. 2005. Ukončení platnosti registrace stěžovatele u žalovaného bylo provedeno ke dni 20. 1. 2006. Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 12. 4. 2005, čj. 43/33 758/2006, rozhodlo podle § 5 odst. 3 d. ř. o delegaci místní příslušnosti ke správě všech daní stěžovatele s výjimkou daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí, daně dědické a daně darovací z Finančního úřadu pro Prahu 2 na Finanční úřad v Liberci, s účinností od 1. 7. 2006. Z těchto skutkových zjištění vycházel krajský soud, když dospěl k závěru, že ke dni jeho rozhodnutí byla daňová kontrola prováděna místně příslušným správcem daně (Finančním úřadem v Liberci).

Nejvyšší správní soud však ze spisu dále zjistil, že stěžovatel v průběhu roku 2006 opět změnil sídlo, a to z P., K. 859/18 do P., N. 53/1419. Tato změna byla zapsána do obchodního rejstříku dne 2. 7. 2006. Přeregistrování stěžovatele k Finančnímu úřadu pro Prahu 4 ve spise doloženo není. Stěžovatel na změnu svého sídla krajský soud upozornil v replice k vyjádření žalovaného ze dne 29. 8. 2006 a

namítl, že vzhledem ke změně sídla společnosti pozbylo účinnosti rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti na žalovaného (Finanční úřad v Liberci) a místní příslušnost přešla na Finanční úřad pro Prahu 4. Stěžovatel své tvrzení doložil výpisem z obchodního rejstříku.

Krajský soud se v napadeném rozhodnutí změnou sídla stěžovatele v průběhu soudního řízení nezabýval, v záhlaví rozsudku uvedl sídlo stěžovatele v P., v době vydání rozhodnutí již vymazané z obchodního rejstříku. Pominul námitku, uplatněnou v replice k vyjádření žalovaného ze dne 29. 8. 2006.

Nejvyšší správní soud připomíná, že pokud se krajský soud v rozhodnutí, jímž žalobu zamítá, nevypořádá s některou námitkou, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozhodnutí publikované pod č. 787/2006 Sb. NSS a pod č. 689/2005 Sb. NSS). Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že v řízení na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu rozhoduje soud, jak ostatně krajský soud v posuzované věci sám zdůraznil, na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud uzavírá, že se krajský soud měl v posuzované věci zabývat místní příslušností správce daně – v kontextu námitky stěžovatele – i v souvislosti se změnou sídla stěžovatele po rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti na Finanční úřad v Liberci. S ohledem na ustanovení § 33 (nyní odst. 15) daňového řádu, podle něhož přechází místní příslušnost na správce daně v místě nového sídla daňového subjektu dnem, který tento správce vyznačí na novém osvědčení o registraci jako den platnosti přeregistrace, je přitom relevantní i skutečnost, zda došlo k přeregistrování k Finančnímu úřadu pro Prahu 4. Vzhledem k tomu, že se krajský soud v posuzovaném řízení uvedenými skutečnostmi nezabýval a s námitkou stěžovatele se žádným způsobem nevypořádal, shledal Nejvyšší správní soud rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud pouze *obiter dictum* dodává, že v souladu s jeho dřívější judikaturou (srov. rozhodnutí publikované pod č. 869/2006 Sb. NSS) může být opakovaná změna sídla daňového subjektu v průběhu daňového řízení posouzena i jako zneužití práva; vždy bude nutno s ohledem na okolnosti konkrétního případu vážit, zda jsou jednotlivé změny sídla zjevně ztotožnitelné s úkony správce daně v daňovém řízení, a zda daňový subjekt nemění sídlo pouze formálně a ryze účelově, s cílem dosáhnout změny místně příslušného správce daně. Účelovost jednání daňového subjektu přitom musí být dostatečně prokázána. V takovém případě pak soud nemusí poskytnout právu daňového subjektu (na projednání věci místně příslušným správcem daně) ochranu.

Ve vztahu k druhé stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že podle již citovaného usnesení rozšířeného senátu (č. 735/2006 Sb. NSS), je třeba nezákonnou daňovou kontrolou rozumět mj. kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně. Daňový subjekt má v

takovém případě právo obrátit se na soud se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Provádění daňové kontroly pracovníky správce daně, kteří by měli být vyloučeni (§ 26 d. ř.), je přitom třeba považovat za takový nezákonný postup.

Smyslem právě uvedeného ustanovení je chránit řízení před úkony, které sice mohou být svým obsahem v souladu se zákonem, avšak provádí je osoba, která má takový vztah k účastníkům řízení či věci samé, jež nedává záruku objektivního rozhodování v daňovém řízení, a proto nelze připustit, aby byla v řízení jakýmkoli způsobem činná.

Krajský soud se žalobní námitkou ve vztahu k nezákonnosti daňové kontroly pro její provádění podjatými pracovníky správce daně odmítl zabývat s tím, že v řízení na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu není oprávněn sám posoudit podjatost pracovníků správce daně ani přezkoumat pravomocné rozhodnutí správce daně o námitce podjatosti [s odkazem na ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s., které ze soudního přezkumu vylučuje rozhodnutí, jimž se pouze upravuje vedení řízení] a doplnil, že případné vady daňového řízení lze namítat až po vydání rozhodnutí ve věci samé.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozhodnutí vyslovil, že: *„Právní názor, podle něhož by se proti vyřízení (či proti nevyřízení) námitek mohl daňový subjekt bránit až v žalobě směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné, je neudržitelný. V konečném důsledku by totiž znamenal odeprání soudní ochrany. V případech, kdy by po provedené daňové kontrole správce daně nevydal dodatečný platební výměr, by byl daňový subjekt ponechán zcela bez soudní ochrany. V případech, kdy by daň doměřena byla a bylo by možné soudní cestou následně napadat dodatečný platební výměr, by zase soud neposkytoval ochranu proti samotné nezákonné daňové kontrole, ale jen proti případně vydanému rozhodnutí.“* Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem stěžovatele, že námitka podjatosti podle § 26 d. ř. má obdobný charakter jako námitka podle § 16 odst. 4 písm. d) d. ř., k níž se vztahuje citované rozhodnutí. Krajský soud proto pochybil, odmítl-li se zabývat žalobní námitkou ve vztahu k nezákonnosti daňové kontroly pro její tvrzené provádění podjatými pracovníky správce daně [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Soud si je vědom svého rozhodnutí ze dne 15. 10. 2003, čj. 3 Afs 20/2003-23, publikovaného pod č. 114/2004 Sb. NSS, z něhož pravděpodobně vycházel krajský soud ve svém rozhodnutí (aniž by je citoval), nicméně připomíná, že toto rozhodnutí se týkalo odlišné situace, totiž řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně o vyloučení pracovníka - jehož samostatný přezkum ve správním soudnictví je v souladu s ustanovením § 70 písm. c) s. ř. s. vyloučen a soudně přezkoumatelné je až meritorní rozhodnutí.

Nezávisle na závěrech shora uvedených bude dále nutno hodnotit důvodnost uplatněné žalobní námítky, ke které se Nejvyšší správní soud s ohledem na chybějící odůvodnění krajského soudu nemohl vyjádřit.

Kasační stížnost je tedy důvodná. Nejvyšší správní soud proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Ústí nad Labem, pobočce v Liberci, k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 17. dubna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu