



**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 A. T., zastoupený Mgr. et Mgr. Janem Rabasem, advokátem v Praze, Vinohradská 343/6, 120 00 Praha 2, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu, Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2003, čj. FŘ 4075/15/03, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2005, čj. 9 Ca 183/2003-27

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2005, čj. 9 Ca 183/2003-27, se zrušuje.
- II. Žaloba se odmítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudem I. stupně.
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 9. 5. 2003 žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 14. 10. 2002, čj. 221821/02/009901/7366, o ukončení platnosti osvědčení o registraci stěžovatele tak, že datum, ke kterému finanční úřad omezil platnost osvědčení o registraci, tj. k 1. 11. 2002, změnil na 31. 10. 2002; ostatní části odvoláním napadeného rozhodnutí ponechal beze změn.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce u Městského soudu v Praze žalobu, kterou tento soud zamítl.

Městský soud zhodnotil jako nedůvodné námitky, jimiž stěžovatel brojil proti nesprávnému postupu Ministerstva financí v řízení o vydání rozhodnutí z 26. 9. 2002, čj. 522/75 7262002, jímž byla delegována místní příslušnost ke správě daní

stěžovatele na Finanční úřad v Toužimi. Městský soud k tomu uvedl, že toto rozhodnutí je ze soudního přezkumu vyloučeno, neboť se jedná o úkon, jímž se upravuje vedení řízení před správcem daně. Ministerstvo dále dle názoru soudu nemá zákonnou povinnost informovat daňový subjekt o podnětu správce daně na změnu místní příslušnosti, ani umožnit daňovému subjektu se k této otázce vyjádřit. Za podstatnou skutečnost rovněž městský soud považoval, že ministerstvo v takových věcech neprovádí dokazování. Proto uzavřel, že postupem ministerstva nemohlo ani dojít k porušení článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen stěžovatel) včas kasační stížnost, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Za spornou právní otázku stěžovatel považoval „posouzení rozhodování o delegaci místní příslušnosti správce daně, kterým bylo zasaženo do práv a povinností stěžovatele“.

Stěžovatel především namítá, že správce daně byl povinen informovat daňový subjekt (stěžovatele) o opodstatněnosti svého podnětu k delegaci místní příslušnosti; to neučinil, byť lze takovou povinnost vyvodit z článku 38 odst. 2 Listiny. Dovodil své právo vyjadřovat se k prováděným důkazům a dále se osobně účastnit projednání své věci. Argumentaci žalovaného a městského soudu, že v souzené věci dokazování nebylo prováděno, nepovažuje za relevantní. Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem soudu, že rozhodnutí ministerstva nezakládá bezprostředně povinnosti daňového subjektu, a konečně poukázal také na to, že mu není znám důvod delegace, neboť má nadále sídlo v Praze, kde také vede a archivuje účetnictví a kde sídlí jeho zástupce pro daňová řízení. Vzhledem ke všem námitkách stěžovatel navrhl rozsudek Městského soudu v Praze zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. Výslovně poukázal na to, že správce daně odvoláním napadeným rozhodnutím pouze reagoval na rozhodnutí ministerstva; žalovaný v rámci odvolacího řízení nebyl oprávněn posuzovat skutečnosti, které vedly k vydání tohoto rozhodnutí, ani sám průběh řízení.

Z obsahu spisů vyplynulo, že 26. 9. 2002 rozhodlo k podnětu Finančního úřadu v Toužimi Ministerstvo financí podle § 5 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) s účinností od 1. 11. 2002 o delegaci místní příslušnosti ke správě všech daní, s výjimkou daní uvedených v § 1 odst. 1 bodu 4, 6, 7, 8 zákona č. 212/1992 Sb., spravovaných dříve Finančním úřadem pro Prahu 9, na Finanční úřad v Toužimi.

V návaznosti na to Finanční úřad pro Prahu 9 vydal 14. 10. 2002 v I. stupni s odkazem na § 33 odst. 14 d. ř. napadené rozhodnutí o ukončení platnosti osvědčení o registraci, jím vydané dne 27. 3. 2002, a to ke dni 1. 11. 2002.

Dále ze spisu plyne, že stěžovatel měl od 17. 3. 1994 do 20. 3. 2002 své sídlo v Toužimi, odkud je později přesunul do Prahy. Změnu sídla považoval Finanční úřad v Toužimi za účelovou, proto požádal o delegaci (fakticky navrácení) místní

příslušnosti. Účelovost dovozoval také ze skutečnosti, že činnost stěžovatele (sportovní letecká činnost atd.) je vázána na nemovitý majetek v Toužimi.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že řízení před městským soudem trpělo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Zmiňovaná vada řízení, kterou kasační soud zkoumal z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), spočívá v tom, že městský soud si předsevzal ke zkoumání a věcnému posuzování žalobu, která je nepřipustná a bylo proto namístě ji odmítnout.

Vyšel z této úvahy:

Kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti („rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Soud usnesením odmítne návrh, jestliže je podle soudního řádu správního nepřipustný (§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Podle speciálního ustanovení § 68 písm. e) s. ř. s. je žaloba nepřipustná také tehdy, domáhá-li se přezkoumání rozhodnutí, které je z přezkoumání podle tohoto nebo zvláštního zákona vyloučeno. Ze soudního přezkumu jsou podle § 70 písm. a) s. ř. s. vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími, a podle písm. c) téhož ustanovení jsou vyloučeny úkony, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem.

Podle § 5 odst. 3 d. ř. na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správci daně delegovat místní příslušnost ke správě daně na jiného, pokud shledá důvody takového návrhu opodstatněnými. Proti tomuto rozhodnutí není přípustný opravný prostředek.

Ustanovení § 33 odst. 14 d. ř. ukládá správci daně povinnost vyznačit na osvědčení o registraci omezení doby jeho platnosti vždy, když dojde ke změně místní příslušnosti u daňového subjektu, a to v důsledku změny jeho sídla nebo bydliště či z jiného důvodu.

V posuzované věci správce daně rozhodl podle § 33 odst. 14 d. ř., neboť došlo u stěžovatele ke změně místní příslušnosti z tzv. „jiného důvodu“, tj. v důsledku rozhodnutí ministerstva o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně. Žalovaný toto rozhodnutí změnil pouze co do data jeho účinku.

Kasační soud se nejprve musel zabývat otázkou, zda napadené rozhodnutí o ukončení registrace podléhá soudnímu přezkumu. Dospěl k závěru, že tomu tak není. Napadený úkon, co do formy se představující jako rozhodnutí, není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. a tedy přezkoumatelným k žalobě u správního soudu, ale je toliko technickou reakcí správce daně na rozhodnutí ministerstva. K tomu viz další úvahu.

Stěžovatel, jak vyplývá z jeho podání, měl za to, že rozhodnutí ministerstva o delegaci bylo vydáno nezákonně. Nebránil se proti němu ale podáním žaloby.

Žalobou reagoval teprve na navazující úkon správce daně. To však, jak výše uvedeno, bylo toliko formálním krokem, deklarujícím vůči daňovému subjektu stav založený rozhodnutím ministerstva.

Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o ukončení platnosti osvědčení o registraci a na něj navazující rozhodnutí odvolacího orgánu o něm není oním rozhodnutím, jímž by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva nebo povinnosti stěžovatele. Proto bylo na místě žalobu pro nepřípustnost odmítnout dle § 70 odst. 1 s. ř. s. již v řízení před městským soudem. Městský soud žalobu ale věcně projednal, kasační soud jeho rozhodnutí zrušil a žalobu odmítl sám (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Pro úplnost je nutno připomenout, že rozsudek městského soudu trpí i vadou nepřezkoumatelnosti: městský soud se v odůvodnění svého rozsudku podrobně zabýval námitkami žalobce, mířícími proti rozhodnutí žalobou nenapadenému, totiž rozhodnutí ministerstva o delegaci místní příslušnosti, přičemž rozhodnutí, které ve skutečnosti bylo žalobou napadeno, zůstalo zcela stranou jeho pozornosti.

Městský soud - jak uvedeno - se nevěnoval základní otázce možnosti soudního přezkumu skutečně napadeného rozhodnutí o ukončení registrace (§ 65 odst. 1 s. ř. s. a § 70 s. ř. s.); proto tak učinil Nejvyšší správní soud.

Argumentace městského soudu je ostatně formálně logicky vadná co do důvodů vyluky rozhodnutí ministerstva o delegaci ze soudního přezkumu (předesílá se, že Nejvyšší správní soud toto rozhodnutí nepovažuje za vyloučené ze soudního přezkumu, jak uvedeno dále), neboť zaměňuje, resp. směšuje vzájemně se popírající inkompetenční důvody uvedené v § 70 písm. a) a písm. c) s. ř. s. Není možné, aby byly zároveň splněny oba důvody, jak to naznačuje městský soud, protože tyto důvody si protirečí. Úkon správního orgánu lze ze soudního přezkumu vyloučit buď z jednoho nebo z druhého důvodu.

Nejvyšší správní soud považuje za potřebné vyjádřit se, byť nad rámec vlastních rozhodovacích důvodů, k problematice, kterou se zabýval městský soud ve svém rozhodnutí, tj. k charakteru rozhodnutí ministerstva o delegaci místní příslušnosti.

První část daňového řádu, kam je zařazena i úprava delegace místní příslušnosti, nazvaná „obecná ustanovení“, zahrnuje instituty, které jsou společné pro všechny ostatní části. Sem patří např. právní úprava užití úředního jazyka, zastupování, lhůt, doručování, místní příslušnosti, a v § 2 základních zásad daňového řízení. Podle těchto základních zásad správci daní při správě daně v řízení o daních kromě jiného dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (odst. 1); postupují v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (odst. 2); při svém rozhodování hodnotí důkazy, a to každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (odst. 3).

Smyslem vymezení základních zásad je stanovit rámec oprávnění a povinností, platný pro všechny úkony činěné v rozsahu působnosti daňového řádu (§ 1 d. ř.). Takovým úkonem je bezesporu i rozhodování o delegaci místní příslušnosti podle § 5 odst. 3 d. ř.

Charakter „řízení“ o delegaci lze popsat analogicky jako u daňové kontroly (§ 16 d. ř.). Judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na výkladu, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale podle svého systematického zařazení v daňovém řádu představuje procesní úkon či dílčí procesní postup probíhající před správcem daně (viz např. rozhodnutí č. 437/2005 Sb. NSS). To, je třeba zajistit dodržení základních zásad daňového řízení v daňové kontrole, nebudí pochybnost (viz např. rozhodnutí č. 1021/2007 Sb. NSS: *„Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli. Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytykácího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno.“* Podobně v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003-109 (www.nssoud.cz): *„Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou d. ř. plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě.“*

Stejně jako daňová kontrola je i úprava delegace místní příslušnosti (§ 5) zařazena do části první, tj. do obecných ustanovení daňového řádu. O delegaci místní příslušnosti na jiného než podle § 4 d. ř. místně příslušného správce daně rozhoduje správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správcům daně. Návrhu na delegaci, podanému daňovým subjektem, resp. podnětu správce daně, vyhoví, pokud shledá důvody pro delegaci opodstatněnými. Na postup správce daně, který rozhoduje o delegaci, se v plném rozsahu uplatní základní zásady vymezené v § 2 d. ř., včetně zásad výše zmíněných (viz odst. 1, 2, 3).

Ze zásady součinnosti (§ 2 odst. 2), a také z další obecně platné zásady spravedlivého procesu vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Přestože podle § 32 odst. 3 d. ř. rozhodnutí vydaná podle daňového řádu obsahují odůvodnění, jen stanoví-li tak zákon, je nutno v souladu s těmito zásadami vykládat všechna ustanovení daňového řádu (např. § 16 odst. 8, § 32 odst. 9 atd.).

Pro rozhodování o delegaci z toho vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s došlým podnětem správce daně k delegaci místní příslušnosti a podklady pro rozhodnutí a umožnit mu vyjádřit se k nim, a dále řádně doručit daňovému subjektu rozhodnutí o delegaci včetně odůvodnění.

Z odůvodnění rozhodnutí musí být patrné, jakými úvahami a na základě jakých podkladů správce daně shledal důvody návrhu na delegaci opodstatněnými. Uplatněním další zásady uvedené v (§ 2 odst. 2 d. ř., zásady přiměřenosti), lze dospět k závěru, že tomu je tak vždy, kdy tento krok umožní lépe dosáhnout

stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, tedy cíle daňového řízení v nejširším smyslu vůbec.

Proto Nejvyšší správní soud rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti považuje za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., naříkatelné u správního soudu; takovéto rozhodnutí nepodléhá žádné výluce ze soudního přezkumu.

Názor městského soudu, ostatně vyjadřovaný také v jiných rozhodnutích než v posuzovaném rozsudku, nepovažuje Nejvyšší správní soud za správný (viz např. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2006, čj. 10 Ca 180/2006-17, kde je uvedeno, že: „rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daně dle § 5 odst. 3 daňového řádu je ze soudního přezkoumání vyloučeno na základě § 70 písm. a) a c) s. ř. s.“ K uvedenému závěru dospěl městský soud na základě těchto úvah: *Delegace místní příslušnosti ke správě daně nemá pro adresáta tohoto rozhodnutí samostatný právní význam, pouze se jím určuje místní příslušnost pro jednotlivá daňová řízení, která lze shrnout pod pojem správy daní ve smyslu ust. § 1 odst. 2 d. ř., a která vůči tomuto daňovému subjektu probíhají nebo s ním budou vedena v budoucnu. Delegace místní příslušnosti je tedy úkonem procesní povahy, který je třeba považovat za součást všech řízení, která s daňovým subjektem delegovaný správce daně povede. Jedná se tedy o úkon správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení ve smyslu ust. § 70 písm. c) s. ř. s., bez ohledu na to, že v tomto případě nejde o konkrétní jednotlivé řízení, ale o veškerá daňová řízení, která správce daně vůči daňovému subjektu povede. Pokud bude mít daňový subjekt za to, že byl tímto úkonem zkrácen na svých právech způsobem, že to mělo za následek nezákonné stanovení jeho konkrétní daňové povinnosti, má vždy možnost uplatnit tuto námitku v žalobě proti takovému meritornímu rozhodnutí správce daně.)*

Úvahu o tom, že rozhodnutí o delegaci je pouze procesní úkon, „který je třeba považovat za součást všech řízení, která s daňovým subjektem delegovaný správce daně povede“, nelze přijmout. Bylo již vyloženo, že se jedná o úkon zcela samostatný, k němuž lze dospět postupem za dodržení základních zásad daňových řízení. A dále: delegovaný správce daně vůbec nemusí v budoucnu zahájit s daňovým subjektem žádné daňové řízení. Pokud takové řízení neproběhne, ztrácí svou váhu argument, že delegace byla jako procesní úkon součástí budoucího řízení, a lze o tom pochybovat i tehdy, není-li známo, zda a kdy vůbec proběhne. Pak neplatí, že daňový subjekt může proti delegaci brojit v rámci žaloby proti meritornímu rozhodnutí delegovaného správce daně. Při této úvaze, pokud by daňový subjekt byl nucen čekat na stanovení své konkrétní daňové povinnosti, a k tomu by v budoucnu nedošlo, nemohl by se delegaci provedené v rozporu se zákonem soudně bránit.

Zejména ale nelze pominout fakt, že místně příslušný správce daně může daňovému subjektu ukládat nejružnější povinnosti, aniž by nutně musel vydat rozhodnutí ve věci. Jako zjevný příklad se nabízí povinnosti a práva daňového subjektu v rámci daňové kontroly: zapůjčit potřebné doklady také mimo prostory kontrolovaného subjektu, nahlížet do spisu, nahlížet u správce daně do převzatých

dokladů apod. Jelikož tyto okolnosti znamenají potřebu úzké součinnosti se správcem daně, mohou daňový subjekt podstatně zatěžovat, především s ohledem na vzdálenost správce daně a tedy dopravní dostupnost, náklady spojené s cestami ke správci daně apod. To přímo nebo nepřímo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu, nebo jej časově zatěžuje.

Stěžovateli je třeba dát za pravdu v tom, že z rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti vyplývají pro daňový subjekt rovněž přímo konkrétní povinnosti sankcionované v případě nesplnění pokutou. Podle § 33 odst. 14 d. ř. (po novele provedené zákonem č. 237/2004 Sb., s účinností od 1. 5. 2004, § 33 odst. 15 d. ř.) je daňový subjekt, u něhož dojde ke změně místní příslušnosti, povinen oznámit tuto změnu svému dosavadnímu místně příslušnému správci daně a následně i správci daně novému.

Nelze ostatně odhlédnout od toho, že delegací provedenou mimo rámec zákonem vymezených důvodů bez soudní kontroly (či dokonce účelovým zneužitím tohoto institutu) by mohla státní daňová správa řešit i své vlastní ryze administrativní potíže s konkrétními daňovými subjekty vůbec nespojené, např. nedostatečné kapacity správců daně, a tak podstatnou měrou vůbec popřít vlastní smysl zákonem stanovené místní příslušnosti.

Rozhodnutím o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně je tedy přímo zasaženo do práv daňového subjektu na dodržování základních zásad daňového řízení, např. § 2 odst. 1 d. ř., podle něhož musejí správci daní vždy dbát práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Ze všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dovozuje, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně je rozhodnutím, které podléhá soudnímu přezkumu (§ 65 s. ř. s.). V posuzovaném případě tedy stěžovatel byl legitimován žalobou napadnout rozhodnutí ministerstva. To však neučinil, a napadl rozhodnutí následné (o ukončení registrace), které jak v úvodu vyloženo, je skutečně z přezkumu soudem vyloučeno.

Je zřejmé, že stěžovatel poté, kdy nepodal žalobu proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti (doručeno dne 3. 10. 2002), snažil se domoci jeho přezkumu podáním žaloby proti pozdějšímu rozhodnutí žalovaného o registraci; v ní teprve vznesl námitky proti rozhodnutí o delegaci. Takový postup není možný, neboť zmeškání zákonných lhůt k podání žaloby nelze tímto způsobem zhojit.

Jelikož Městský soud v Praze věc meritorně projednal, ačkoliv, jak vyloženo, bylo na místě žalobu odmítnout, v řízení pochybil. Pro tuto vadu Nejvyšší správní soud rozhodnutí soudu I. stupně zrušil a současně sám žalobu odmítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Protože žaloba byla odmítnuta, postupoval Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 3 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 2 s. ř. s. a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, a to jednak nákladů řízení, které

byly vynaloženy před Městským soudem v Praze, a jednak nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. prosince 2007

JUDr. Michal Mazanec, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:

Veronika Pešková