

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **SP CAR spol. s r. o.**, se sídlem Praha 4, Točitá 34, zastoupeného JUDr. Janou Bednářovou, advokátkou se sídlem Praha 10, Řeznická 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 11. 2. 2009, č. j. 10 Ca 32/2008 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 1. 2008, č. j. 20706/07-1500-100146 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 30. 7. 2007, č. j. 315516/07/005903/7160. Tímto rozhodnutím byla žalobci omezena platnost osvědčení o daňové registraci (vydaného dne 5. 5. 2004) z důvodu změny místní příslušnosti žalobce, ve smyslu ustanovení § 4 daňového řádu. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou ve správním soudnictví; žaloba byla usnesením Městského soudu v Praze odmítnuta.

Městský soud žalobu odmítl s odkazem na ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), neboť dospěl k závěru, že rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci vydávané dle ustanovení § 33 odst. 16 daňového řádu není rozhodnutím, kterým by mohlo dojít k zásahu do právní sféry žalobce, a proto je návrh žalobce nepřípustný. Změna místní příslušnosti má dvě fáze, přičemž za rozhodnutí, proti kterému lze brojit žalobou ve správním soudnictví, lze považovat až konečné rozhodnutí o vydání nového osvědčení o registraci (u nově místně příslušného správce daně), neboť teprve tímto rozhodnutím ke změně místní příslušnosti dochází. Za situace, kdy žalobce nevyužil možnosti brojit proti konečnému rozhodnutí správní žalobou, se nelze domáhat přezkoumání předcházejícího (dílčího) aktu, jenž ani rozhodnutím v materiálním smyslu není.

Usnesení městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel") kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel uvedl, že stanovení data omezení registrace provedl Finanční úřad pro Prahu 5 (jeho rozhodnutí aproboval žalovaný), přičemž Finanční úřad pro Prahu 4 (nový místně příslušný správce daně) již neměl jinou možnost, než nové osvědčení o registraci vydat k datu, které bylo v podstatě určeno a následně potvrzeno žalovaným. Pokud městský soud dovozuje, že stěžovatel má možnost podat žalobu až proti novému rozhodnutí o registraci, pak takový postup postrádá smysl, neboť by stěžovatel brojil proti rozhodnutí o registraci, tedy proti stavu, kterého chtěl dosáhnout. Stěžovatel však napadá délku, respektive přiměřenost doby, kterou žalovaný na přeregistraci stanovil. Vyznačení data omezení registrace autoritativně určuje okamžik přechodu místní příslušnosti na nového správce daně. Rozhodnutí o stanovení data omezení stávající registrace je tedy, dle názoru stěžovatele, úkonem, jímž se mění a závazně určují jeho práva a povinnosti. Nebylo proto na místě odmítnout žalobu, neboť nejde o rozhodnutí vyloučené ze soudního přezkumu. V této souvislosti se stěžovatel dovolává usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, publikovaného pod č. 1720/2008 Sb. NSS, kde bylo vysloveno, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti zasahuje vždy do práv a povinností daňového subjektu, včetně majetkové sféry, a daňový subjekt může zatěžovat i časově; proto není ze soudního přezkumu vyloučeno. Stěžovatel byl také v legitimním očekávání, že daňové orgány budou postupovat v intencích pokynu Ministerstva financí č. D-219 ze dne 6. 12. 2000, tedy že na nového správce daně přejde příslušnost den následující po dni, ke kterému dosavadní správce daně omezil platnost osvědčení o registraci.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že konečným rozhodnutím ve věci je až osvědčení o registraci vydávané nově místně příslušným správcem daně. Rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení je pouze rozhodnutím předběžné povahy. Postup správce daně byl v souladu se zákonem a práva stěžovatele krácena nebyla. Naopak jako účelový se jeví postup stěžovatele, s ohledem na v té době probíhající daňovou kontrolu. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst.

3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak bylo výše uvedeno, předmětem sporu je povaha *rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci* ze dne 30. 7. 2007, č. j. 315516/07/005903/7160. Jde tedy o posouzení, zda předmětné *rozhodnutí* je rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky uvedené v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., tzn. zda je úkonem, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti jeho adresáta a je-li tak přezkoumatelné v rámci správního soudnictví. Pokud tomu tak není, soud usnesením návrh odmítne dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Správní rozhodnutí, tedy individuální správní akt, je jednostranný právní úkon, kterým správní orgán v konkrétním případě řeší poměry jmenovitě určených osob (jeho adresátů). Takový akt představuje vrchnostenský zásah do sféry práv a svobod přesně určeného adresáta, stojícího typicky mimo vztahy nadřízenosti a podřízenosti, popřípadě jsou takovým aktem práva a povinnosti jeho adresáta závazně určena. Jedná se o jeden z projevů výkonu veřejné správy; ne každý individuální správní akt má ovšem povahu správního rozhodnutí. Existuje řada správních aktů, které se sice prezentují co do své formy jako rozhodnutí (a mohou být i z hlediska teorie správní práva takto pojímána), nicméně rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s. nejsou, a platí pro ně proto výluka ze soudního přezkumu.

Pokud jde o věcný obsah posuzovaného aktu, podává se z něj, že platnost osvědčení o registraci vydaného správcem daně dne 5. 5. 2004 pod č. j. 210438/04/005901/7631 se omezuje do 20. 12. 2007, neboť u stěžovatele došlo ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti ke správě daní, a to z Finančního úřadu pro Prahu 5 na Finanční úřad pro Prahu 4. Důvodem byla změna sídla stěžovatele; tuto změnu oznámil správci daně dne 16. 7. 2007. Rozhodnutím stávající správce daně stěžovateli současně sdělil, že ke změně místní příslušnosti dojde dnem následujícím po dni, k němuž byla omezena platnost osvědčení o registraci. V odvolacím řízení žalovaný zamítnutí odvolání odůvodnil tím, že došlo ke změně podmínek rozhodných pro stanovení místní příslušnosti. S ohledem na probíhající daňovou kontrolu pak konstatoval, že stanovení data omezení platnosti osvědčení závisí na správním uvážení správce daně, neboť zákon žádnou lhůtu nestanoví.

Postup při změně místní příslušnosti (zde z důvodu změny sídla žalobce) je upraven v ustanovení § 33 odst. 16 daňového řádu, přičemž samotná místní příslušnost, respektive pravidla jejího určení, vyplývá z ustanovení § 4 daňového řádu. Podstatné přitom je, že daňový subjekt je povinen oznamovat správci daně jakékoli okolnosti mající vliv na registraci, tedy i tu skutečnost, že v důsledku změny sídla právnické osoby dochází ke změně místně příslušného správce daně.

Každý daňový subjekt (§ 6 daňového řádu) má dle svého sídla na území České republiky svého místně příslušného správce daně, vůči němuž je povinen plnit své povinnosti vyplývající jak z daňového řádu, tak i z dalších zákonů upravujících fiskální povinnosti; naopak vrchnostensky vystupovat smí vůči daňovým subjektům opět pouze

místně příslušný správce daně. Tím, že dojde ke změně místní příslušnosti a dosavadní místně příslušný správce daně vydá rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci, není daňový subjekt zbaven plnění svých daňových povinností (a výkonu svých oprávnění), pouze je dočasně (do doby uplynutí tohoto omezení) plní (uplatňuje) vůči jinému (stávajícímu místně příslušnému) správci daně a nikoli vůči nově místně příslušnému správci daně, a to až do doby vydání nového osvědčení o registraci. Obsah, rozsah a forma plnění povinností se tím nemění. Z tohoto pohledu není rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci způsobilé být úkonem, kterým se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti jeho adresáta (daňového subjektu) Jde jen o „*technickou reakci správce daně*“ na situaci, která nastala v důsledku změny sídla daňového subjektu (stěžovatele), jak již zdejší soud konstatoval v rozsudku ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51, dostupném na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl, že „*[r]ozhodnutí o ukončení platnosti osvědčení o registraci při změně místní příslušnosti správce daně a na ně navazující rozhodnutí odvolacího orgánu o něm (...) není rozhodnutím, jímž by se zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva nebo povinnosti daňového subjektu. Žalobu proti němu podanou správní soud odmítne (§ 70 odst. 1 s. ř. s.).*“ Tento názor byl vysloven v souvislosti s omezením daňové registrace související s delegací místní příslušnosti správce daně; podstata dílčí posuzované otázky je však s nyní projednávaným případem shodná. Jelikož Nejvyšší správní soud nevidí žádné důvody odchýlit se od tohoto právního názoru ani v nyní posuzovaném případě, nelze než konstatovat, že městský soud posoudil otázku meritorní projednatelnosti žaloby v souladu se zákonem; dospěl-li k závěru, že rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci není rozhodnutím, které podléhá přezkumu správním soudem, nelze mu ničeho vytknout. Ostatně pokud stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí zasahuje do jeho práv, bylo by na místě, aby konkrétně specifikoval, jakých konkrétních práv se tento zásah týká. Není totiž úlohou správních soudů dovozovat a vyhledávat na základě takto pojatých obecných tvrzení, jaká konkrétní práva či právem chráněné zájmy stěžovatele mohly být dotčeny.

Dovolává-li se stěžovatel v této souvislosti právního názoru plynoucího z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54 (publikovaného pod č. 1720/2008 Sb. NSS), nejde o argumentaci příléhavou. Rozšířený senát zde vskutku vyslovil, že rozhodnutí o změně místní příslušnosti nemůže být vyňato z pravomoci správního soudnictví, nicméně tímto usnesením byl řešen případ *delegace* místní příslušnosti, kterou *autoritativně* dochází ke změně místní příslušnosti na základě rozhodnutí daňových orgánů. Právě z tohoto důvodu jde o rozhodnutí, které je způsobilé zasáhnout do práv, právem chráněných zájmů a povinností daňového subjektu. Na nyní posuzovanou věc nelze tedy závěry usnesení rozšířeného senátu ani přiměřeně vztáhnout, neboť skutkový stav v nyní posuzovaném případě je jiný. Změna místní příslušnosti správce daně zde není výsledkem rozhodnutí daňových orgánů, ale plyne z úkonu daňového subjektu (stěžovatele), který o své vůli změnil své sídlo. Jak ostatně stěžovatel sám uvádí, není na místě brojit proti novému osvědčení o registraci, pokud tohoto stavu chtěl sám dosáhnout.

Pokud jde o další námitky nezákonnosti napadeného *rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci*, zde je nutno upozornit, že zákonnost aktu není možné posuzovat bez toho, aby žaloba, jejímž předmětem je tento akt, byla nejdříve podrobena testu

přípustnosti. Pokud tedy s ohledem na shora řečené představuje rozhodnutí žalovaného úkon, který není rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky vyjádřené v § 65 odst. 1 s. ř. s., a nemůže proto být předmětem přezkumu ve správním soudnictví dle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. a § 70 písm. a) s. ř. s.], pak se městský soud ani Nejvyšší správní soud nemohou k zákonnosti tohoto aktu vyslovit. Tento závěr nelze vykládat jako rezignaci správních soudů na ochranu daňových subjektů před případným svévolným postupem daňových orgánů. Nejvyšší správní soud reflektuje tvrzení stěžovatele o jeho legitimním očekávání, že správce daně bude postupovat v intencích pokynu Ministerstva financí ČR č. D-219 s tím, že obecně se doba přeregistrace pohybuje v řádu dvou měsíců. Jestliže snad měl stěžovatel v mezidobí od vydání rozhodnutí o omezení platnosti osvědčení o registraci do doby přeregistrace za to, že úkony stávajícího správce daně jsou nezákonné (např. z důvodu neobjektivnosti, podjatosti v rámci daňové kontroly či vytýkacího řízení apod.), bylo na místě brojit proti nim ve smyslu ustanovení § 82 a násl. s. ř. s., tedy žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, kde mohl argumentovat nepřiměřenou délkou „přechodného období“ otvírající prostor tvrzenému šikanování apod.

Nejvyšší správní soud tedy shodně s městským soudem dospěl k závěru, že podanou žalobou se stěžovatel domáhal soudního přezkoumání úkonu, který není rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto nepodléhá soudnímu přezkumu ve správním soudnictví. Proto z uvedených důvodů kasační stížnost jako neopodstatněnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 27. května 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu