



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 **ZAKOV STEEL, a. s.**, se sídlem Štítina, Ivana Kubince 2, zast. Mgr. Lukášem Raidou, advokátem, se sídlem Ostrava - Mariánské Hory, 28. října 875/275, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2007, č. j. 7204/07-1500-607727, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 – 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2008, č. j. 31 Ca 3/2008 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2007, č. j. 7204/07-1500-607727, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 28. 6. 2007, č. j. 65770/07/273900/2807 – osvědčení o registraci žalobce plátcem daně z přidané hodnoty s účinností od 1. 12. 2003. Žalovaný své rozhodnutí opřel o rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 - 43, delegující místní příslušnost ke správě všech daní daňového subjektu s výjimkou daně dědické a daně darovací spravovaných Finančním úřadem v Opavě na Finanční úřad Ústí nad Orlicí. Na základě tohoto rozhodnutí musel správce daně podle § 33 odst. 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vydat rozhodnutí, které nemuselo být odůvodněno. Žalovaný v důvodech odvolacího rozhodnutí rovněž zmínil, že nově uvedené skutečnosti nenasvědčují důvodnosti delegace, a proto doporučuje daňovému subjektu podat návrh na novou delegaci ministerstvu.

Žaloba stála na nedůvodnosti a neplatnosti rozhodnutí o delegaci jako podkladového rozhodnutí, likvidačním postupu delegovaného správce daně, nesprávnosti procesního postupu

a požadovala též zrušení tohoto delegačního rozhodnutí. V doplnění žaloby žalobce poukázal na judikaturu, z níž je třeba dovodit přezkoumatelnost rozhodnutí o delegaci a nezbytnost odůvodnění takových rozhodnutí a předložil rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 2. 2006, č. j. 43/13 419/2008-431, jímž byla delegována místní příslušnost ke správě daní zpět na Finanční úřad v Opavě. Důvodem zamítnutí žaloby byl zejména názor soudu, že správce daně byl povinen po změně místní příslušnosti vydat rozhodnutí o registraci s vyznačením dne platnosti přeregistrace. K námitce nezohlednění doplnění odvolání žalovaným soud poukázal na skutečnost, že na ni žalovaný reagoval sdělením, že není oprávněn zrušit rozhodnutí ministerstva o delegaci. Soud rovněž vyjádřil názor, že žalovanému nelze vytýkat, že nezkomal rozhodnutí vydané jiným orgánem. Rozhodnutí ministerstva o delegaci není rozhodnutím podkladovým a ani s poukazem na § 78 odst. 3 s. ř. s. je soud nemůže zrušit. U rozhodnutí, které nemohlo být předmětem jeho přezkumu pak soud není oprávněn ani zkoumat, zda mělo či nemělo být odůvodněno.

Proti tomu stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Krajský soud se dle jeho názoru nevypořádal s naprostou většinou věcných námitek žaloby směřujících proti napadenému rozhodnutí i proti rozhodnutím jemu předcházejícím. Soud opomenul veškeré skutečnosti vyvracející důvodnost delegace místní příslušnosti správce daně, nedostatek důvodů pro takový postup i formální nedostatky rozhodnutí. Všichni dotčení správci daně se také dopustili vážných procesních pochybení nejen rozhodováním bez relevantních důkazních prostředků, ale i znemožněním aktivní účasti na řízeních, v nichž se o delegaci místní příslušnosti rozhodovalo. Možnost obrany stěžovatele pak byla eliminována i nedostatkem odůvodnění rozhodnutí o delegaci. Tím došlo k porušení jeho ústavních práv, a to zejména práva na spravedlivý proces a práva na rovnost účastníků v řízení, možnosti vyjádřit se ke všem provedeným důkazům. Porušeny byly i základní zásady daňového řízení - zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1 daňového řádu), právo na úzkou součinnost se správcem daně a na prostředky, kterými by byl co nejméně zatěžován (§ 2 odst. 2 daňového řádu) a právo na řádný postup správce daně při hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Soud zohlednil jen formální postup správce daně, ne však negativní dopad do subjektivních práv stěžovatele. Stěžovatel o rozhodnutí ministerstva o delegaci nebyl informován a poprvé se o něm dověděl právě až z rozhodnutí o registraci. Soud se jím ovšem odmítl zabývat. Přitom zákonnost tohoto rozhodnutí má přímý vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí o registraci, pro které by bez delegace místní příslušnosti nebyl důvod. Narušení základních zásad daňového řízení i zásad ústavních mělo vést krajský soud k přerušení řízení a podání návrhu na zrušení ust. § 5 odst. 3 poslední věta a ust. § 32 odst. 3 daňového řádu Ústavním soudem. Navrhuje proto, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že rozsudek krajského soudu považuje za věcně správný. Současně upozornil na rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 14. 2. 2008, jímž byla delegována místní příslušnost daňového subjektu ode dne 21. 3. 2008 zpět na Finanční úřad v Opavě. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

Stěžovatel doplnil kasační stížnost rozborem institutu delegace místní příslušnosti a poukázal na nejednotnost soudního rozhodování, pokud jde o přezkoumatelnost takového rozhodnutí. Poukázal na vyloučení možnosti odvolání proti takovému rozhodnutí; to sice sám podal, ovšem ministerstvem bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 27. 12. 2007, č. j. 43/67 538/2007 pro nepřipustnost. Rozhodnutí o delegaci považované za úkon sloužící vedení řízení, proti němuž není možná žádná procesní obrana, má ze zákona za následek vydání rozhodnutí o zcela určitém obsahu (§ 33 odst. 16 daňového řádu). S ohledem na takto

znevýhodňující postavení daňového subjektu a na nejednost judikatury, by měl Nejvyšší správní soud rozhodovat ve prospěch daňového subjektu. Nakonec znovu poukázal na nové rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci, jímž byla místní příslušnost správce daně vrácena, a tedy je zřejmé, že jím napadené rozhodnutí o delegaci nebylo důvodné. Tímto novým rozhodnutím však nebylo odstraněno původní nezákonné rozhodnutí, proto stěžovatel i nadále trvá na jeho zrušení.

Žalovaný se k tomuto doplnění kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*), podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*), a i když to stěžovatel výslovně neoznačil, namítá i důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*), neboť vytyká krajskému soudu nevyporádání se s několika žalobními námitkami.

Rozhodnou námitkou v konkurenci námitek stěžovatelem uplatněných je nepochybně námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a Nejvyšší správní soud tak v prvé řadě zkoumal, zda rozhodnutí není natolik vadné, že by vylučovalo vážít námitky ostatní. Stěžovatel namítá, že se krajský soud nevyporádal s podstatnou částí žalobních námitek. Nejvyšší správní soud již vyslovil v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 (publikován pod č. 689/2005 Sb. NSS), že *není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*

Ke zhodnocení, jak této povinnosti krajský soud dostal, je třeba vycházet z obsahu žaloby. Její stručný obsah byl zmíněn výše, ve vztahu k dané kasační námitce je třeba zdůraznit, že v rubru označuje její předmět jako „*rozhodnutí FŘ v Hradci Králové ze dne 13. 11. 2007 č. j. 7204/07-1500-607727, kterým se zamítá odvolání proti rozhodnutím o registraci daní*“. Na sedmi stranách jejich důvodů však brojí téměř výhradně proti rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti a v petitu pak požaduje jak zrušení rozhodnutí žalovaného (včetně rozhodnutí prvostupňového) tak i rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2007, č. j. 43/99 941/2005 - 431. Krajský soud všechny tyto námitky směřující proti rozhodnutí o delegaci vypořádal tak, že jde o rozhodnutí vydané jiným orgánem, které nemohl žalovaný v řízení o registraci posuzovat a z tohoto důvodu se jím nemohl zabývat ani soud. Neztotožnil se s názorem žalobkyně v tom, že se jednalo o rozhodnutí podkladové a vyloučil i možnost posuzovat ho podle § 78 odst. 3 s. ř. s., neboť se nejednalo o rozhodnutí vydané orgánem prvního stupně v řízení o registraci. Dále soud uvedl, že se nemohl zabývat nezbytností odůvodnit rozhodnutí o delegaci, neboť se nejednalo o rozhodnutí podléhající jeho přezkumu. Obecně by bylo možno krajskému soudu přisvědčit v tom, že není oprávněn zkoumat zákonnost jiného než žalobou napadeného správního rozhodnutí s výjimkou případů, kdy se jedná o rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebo

o rozhodnutí ve vztahu k napadenému správnímu rozhodnutí podkladové. Rozhodnutí o delegaci však není ani jedním z nich.

Ze žaloby je ovšem zřejmé, že svým obsahem směřovala jak proti rozhodnutí o delegaci, tak proti rozhodnutí o registraci.

Je tedy třeba vzít v úvahu je právní úpravu rozhodování o delegaci. Podle § 5 odst. 2 daňového řádu na návrh daňového subjektu nebo z podnětu správce daně může správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správcům daně delegovat místní příslušnost ke správě daní na jiného, pokud shledá důvody takového návrhu opodstatněnými. Proti tomuto rozhodnutí není přípustný opravný prostředek. Je pravdou, že judikatura existující v době podání žaloby i rozhodování krajského soudu toto rozhodnutí ze soudního přezkumu vylučovala. To je také důvodem právní konstrukce zvolené stěžovatelem v žalobě, jejímž cílem bylo dosáhnout jeho přezkoumání, neboť tvrdil konkrétní zásah do jeho práv.

Před rozhodnutím o kasační stížnosti však došlo v judikatuře k zásadnímu obratu a sjednocení náhledu na charakter rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 7. 2008, sp. zn. 7 Afs 13/2007 (v době tohoto rozhodnutí dosud nepublikováno) vyslovil, že rozhodnutí o delegaci je rozhodnutím podle § 65 odst.1 s. ř.s. a podléhá soudnímu přezkumu.

Rozhodování rozšířeného senátu je nástrojem ke sjednocení judikatury a jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu jsou jím vázány. Stejně tak je tomu ve vztahu k soudům krajským, jak vyslovil rozšířený senát tohoto soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56 (době tohoto rozhodnutí dosud nepublikováno).

Z tohoto pohledu byl vadný postup krajského soudu, který žalobu podanou stěžovatelem hodnotil pouze jako žalobu proti rozhodnutí o registraci. Svým obsahem jak výše uvedeno, směřovala i proti rozhodnutí o delegaci. Není podstatné, že žalovaným by zde byl jiný správní orgán. Žalovaným je podle § 69 s. ř. s. ze zákona správní orgán, který rozhodl v posledním stupni; tím je ve vztahu k rozhodnutí o delegaci Ministerstvo financí. Vzhledem k tomu, že k přezkoumání rozhodnutí vydaného tímto žalovaným není Krajský soud v Hradci Králové místně příslušný, bylo na místě podle § 7 odst. 7 s. ř. s. postoupení žaloby v této části soudu věcně a místně příslušnému, jímž je Městský soud v Praze. Jen soud věcně a místně příslušný k projednání žaloby je oprávněn zkoumat včasnost žaloby v této části a věcně posoudit její důvodnost. Pokud tak neučinil krajský soud nelze mu to vytýkat, neboť jeho povinností to nebylo. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stejně tak jako námitky směřující proti porušení základních zásad daňového řízení a ústavních práv stěžovatele v řízení o delegaci, jsou ve vztahu ke kasační stížnosti napadenému rozsudku zcela nepřijatelné, neboť krajským soudem být porušeny nemohly.

S ohledem na výše uvedené je však třeba postup krajského soudu ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí o delegaci označit za jinou vadu řízení, která mohla vést k nezákonnému rozhodnutí. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je naplněna.

Pokud jde o rozhodnutí o registraci podle § 33 odst. 16 daňového řádu, žalovanému i krajskému soudu by bylo možno přisvědčit za situace, že by nebyly kvalifikovaně zpochybněny podmínky pro vydání rozhodnutí. Jediným důvodem pro vydání rozhodnutí o registraci bylo rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci ze dne 16. 4. 2007. V době, kdy krajský soud o zákonnosti rozhodnutí o přeregistraci rozhodoval, však bylo toto rozhodnutí o delegaci napadeno žalobou, o níž dosud nebylo věcně a místně příslušným soudem rozhodnuto, a také

ještě před rozhodnutím krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí o registraci, bylo ministerstvem vydáno nové rozhodnutí o delegaci vracející správu daní stěžovatele zpět původnímu správci daně. Vzhledem k tomu, že Ministerstvo financí formulovalo své nové rozhodnutí o delegaci ze dne 14. 2. 2008 tak, jako by nově nastaly podmínky pro změnu delegace, bylo by na místě vyčkat v řízení o žalobě proti rozhodnutí o registraci výsledku žaloby směřující proti rozhodnutí o delegaci ze dne 16. 4. 2007. Přesto, že krajský soud je v řízení o žalobě vázán skutkovým a právním stavem v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), nemůže odhlížet od skutečnosti, že formální podmínky pro vydání rozhodnutí neobstojí, pokud rozhodnutí ministerstva financí bude věcně a místně příslušným soudem zrušeno. Jen z tohoto hlediska byla uznána důvodnou kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Z důvodů shora uvedených tedy Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 1, 3 s. ř. s)

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne 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 26. srpna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu