ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **HORPEX s. r. o.,** se sídlem Praha 1, Biskupský dvůr 2095/8, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Brno, Příkop 4, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3162/3, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, č. j. 1758420/15/3205-00510-809591, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 2. 2016, č. j. 22 Af 46/2015 – 17,

takto:

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 2. 2016, č. j. 22 Af 46/2015 - 17, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného usnesení Krajského soudu v Ostravě, jímž byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2015, č. j. 1758420/15/3205/00510-809591. Tímto rozhodnutím byla změněna místní příslušnost podle § 131 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to tak, že ode dne 21. 10. 2015 je stěžovatelovým místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Krajský soud napadené rozhodnutí vyhodnotil jako rozhodnutí evidenčního charakteru, jímž nemohl být stěžovatel nijak dotčen na svých právech, což ostatně stěžovatel v žalobě ani netvrdil. Předmětné rozhodnutí tak není rozhodnutím podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“, proto nepodléhá soudnímu přezkumu.

Stěžovatel předně nesouhlasí, že rozhodnutí o změně místní příslušnosti je vyloučeno ze soudního přezkumu. Domnívá se, že rozhodnutí podle § 131 odst. 1 daňového řádu

(změna místní příslušnosti v důsledku změny mj. sídla daňového subjektu) a rozhodnutí podle § 18 daňového řádu (změna místní příslušnosti na základě delegace) jsou obdobná rozhodnutí, přičemž druhé z nich ze soudního přezkumu vyloučeno není. Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že nově příslušný správce daně nezačne správu daní vykonávat okamžitě, z ničeho se však nedozvěděl, proč v jeho případě se tak má stát až po více než půl roce ode dne, kdy došlo ke změně jeho sídla.

Stěžovatel má sídlo společnosti na adrese Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, od 14. 2. 2015; zde se nachází jeho vedení, je zde uskutečňována ekonomická činnost, styk s veřejností, apod. Žalovaný, resp. jeho územní pracoviště v Bruntále, neučinil změnu místní příslušnosti od data, kdy došlo ke změně sídla stěžovatele, ale až od 21. 10. 2015, aniž by tuto skutečnost jakkoli odůvodnil. Stěžovatel uvádí, že takový postup neshledává opodstatněným, neboť žalovaný u něj žádné řízení nevede. Stěžovatel poukazuje na to, že účelem institutu jiné místní příslušnosti než podle sídla je zjednodušení a hospodárnější výkon správy daní. Místní příslušnost vyjádřená v rozhodnutí žalovaného (do 20. 10. 2015) by proto měla realizovat zásadu hospodárnosti v daňovém řízení. Vzhledem k tomu, že sídlo stěžovatele se nachází v Praze a sídlo správce daně v Bruntále, delegace na místně příslušný finanční úřad pro hlavní město Prahu až od 21. 10. 2015 není hospodárná ani pro žalovaného ani pro žalobce.

Stěžovatel má za to, že bylo-li by napadené rozhodnutí vyloučeno z přezkumu, nemůže být přezkoumatelným způsobem reagováno na to, zda u žalovaného vůbec existují důvody, jež jej vedly ke změně místní příslušnosti až od 21. 10. 2015, a nikoliv už od změny sídla, a zda jsou tyto důvody opodstatněné. Stěžovatel namítá, že takovým postupem byl zkrácen na právu na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel dále uvádí, že změna místní příslušnosti má dopad do jeho práv (zapůjčení dokladů mimo prostory, nahlížení do spisu, atd.). Stěžovatel se tak bude muset přesouvat za správcem daně do jiného města, v tomto případě z Prahy do Bruntálu. Daňový řád obsahuje detailní pravidla pro určení místní příslušnosti. Její změna až ode dne 21. 10. 2015 tato pravidla nesmí bez dalšího obcházet. Při změně místní příslušnosti až od 21. 10. 2015 žalovaný svým úkonem zasahuje do práv stěžovatele tím, že určuje, který správce daně bude v budoucnu provádět správu daní. Stěžovatel nesouhlasí s argumentem krajského soudu, že se může bránit v následném řízení, v němž může tento postup napadnout. Pokud takové řízení neproběhne, změna místní příslušnosti nebude jako procesní úkon součástí budoucího řízení, a nelze se proti ní bránit ani se jakkoli vyjádřit. Stěžovatel se proto domnívá, že se jedná o samostatně přezkoumatelné rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Navrhuje proto napadené usnesení zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Posuzoval také, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4, věta první za středníkem s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Předně Nejvyšší správní soud upozorňuje, že podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Jak vyplývá z judikatury, pod tímto důvodem kasační stížnosti, v podobě nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu, se fakticky skrývají i další důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), c) a d) s. ř. s. Z povahy věci je vyloučen jen důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 24/2004 – 49, a ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 – 98).

Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu platí, že *[m]ístní příslušnost správce daně, není-li dále stanoveno jinak, se řídí u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku, nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.*

Podle § 16 odst. 1 a 2 platí, že *[d]ojde-li ke změně místní příslušnosti, správce daně bezodkladně postoupí části spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, tomu správci daně, který je nově příslušný, a vyrozumí o tom bezodkladně daňový subjekt. Ve stejném rozsahu k této části spisu připojí i výpis z osobního daňového účtu daňového subjektu. Správu daní vykonává dosud příslušný správce daně do doby, než je daná část spisu postoupena nově příslušnému správci daně.*

Z § 131 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že *[d]ojde-li ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti správce daně, dosavadní příslušný správce daně stanoví rozhodnutím den, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně; proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.* Uvedená úprava se uplatní pro změnu místní příslušnosti registrovaných daňových subjektů.

Podle § 65 odst. 1 s. ř. s., *[k]do 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, (dále jen "rozhodnutí"), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*

Podle § 70 písm. c) s. ř. s. *[z]e soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem.*

Předmětem tohoto řízení, s ohledem na povahu napadeného usnesení, je toliko posoudit, zda krajský soud postupoval správně, odmítl-li stěžovatelovu žalobu jako nepřípustnou. Na místě tak je zabývat se povahou napadeného rozhodnutí žalovaného, jímž došlo ke změně místní příslušnosti podle § 131 odst. 1 daňového řádu, a to z hlediska, zda se jedná o úkon správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují stěžovatelova práva nebo povinnosti.

Z napadeného rozhodnutí plyne, že bylo vydáno proto, že u stěžovatele byla postupem podle § 127 odst. 4 daňového řádu zjištěna změna jeho sídla. V návaznosti na to žalovaný vydal rozhodnutí o změně místní příslušnosti, v němž zároveň určil datum této změny na den 21. 10. 2015. Stěžovatel však má za to, že datum změny místní příslušnosti mělo být totožné s datem, k němuž došlo ke změně jeho sídla.

Dle § 16 daňového řádu obecně platí, že změna místní příslušnosti správce daně nastává již k okamžiku právní moci příslušných rozhodnutí o změně sídla právnické osoby. U právnických osob jde obecně o okamžik právní moci zápisu změny sídla do příslušného veřejného rejstříku, v případě právnických osob nezapisovaných do veřejných rejstříků je pro změnu místní příslušnosti správce daně rozhodný okamžik faktického přemístění sídla právnické osoby. Této právní úpravy se dovolává stěžovatel. Uvedené pravidlo se však v plném

rozsahu aplikuje pouze u daňových subjektů, u nichž nevzniká registrační povinnost. V případě daňových subjektů, které registrační povinnosti podléhají stejně jako stěžovatel, zákon stanoví výjimku, podle níž u nich nastávají účinky změny místní příslušnosti až dnem uvedeným v rozhodnutí původního správce daně vydaném podle § 131 odst. 1 daňového řádu.

Citované nastavení právní úpravy změny místní příslušnosti u registrovaných daňových subjektů je naprosto logické, vezmeme-li v úvahu typově vyšší složitost než u jiných daní a také skutečnost, že příslušné orgány vedoucí jednotlivé veřejné rejstříky, v nichž se evidují sídla právnických osob, nejsou na základě právních předpisů upravujících jejich činnost povinny informovat správce daně o změnách údajů o sídle u jednotlivých právnických osob v jim svěřených registrech. Poté, co se správce daně dozví o skutečnostech zakládajících změnu místní příslušnosti, je povinen formou rozhodnutí doručovaného daňovému subjektu stanovit datum, ke kterému přechází místní příslušnost na nově místně příslušného správce daně. Smyslem rozhodnutí o změně místní příslušnosti je, aby u daňových subjektů, které podléhají registrační povinnosti, neměla změna podmínek rozhodných pro určení místní příslušnosti okamžitý následek, respektive aby zde nenastala povinnost dosud příslušného správce daně bezodkladně postoupit spisovou dokumentaci týkající se daňového subjektu nově příslušnému správci daně, aby dosud příslušný správce daně mohl kontinuálně dokončit zahájená řízení nebo postupy. Pokud by docházelo ke změně místní příslušnosti správce daně *ex lege* k okamžiku změny sídla či místa pobytu daňových subjektů, otevírala by právní úprava prostor ke zpochybňování úkonů provedených správcem daně po okamžiku změny sídla právnické osoby, avšak ještě před okamžikem, kdy se o této změně dozvěděl správce daně, jako úkonů provedených místně nepříslušným správcem daně (viz též BAXA Josef, DRÁB Ondřej, KANIOVÁ Lenka, LAVICKÝ Petr, SCHILLEROVÁ Alena, ŠIMEK Karel, Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.).

Změna místní příslušnosti správce daně je důsledkem změny sídla daňového subjektu; v daném případě však není automatická, ale o okamžiku změny místní příslušnosti rozhoduje správce daně. Určením dne změny může dojít k zásahu do práv daňového subjektu, neboť stanovený časový odstup mezi změnou sídla a změnou místní příslušnosti správce daně ve svém důsledku znamená, že správu daně provádí správce daně, který by jinak příslušný nebyl; nastává zde tedy stejná situace, jako při delegaci místní příslušnosti. Přitom rozhodnutí o delegaci podle § 18 daňového řádu podle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 – 54, soudnímu přezkumu podléhá. Rozšířený senát zde uvedl: „*[p]ravidla místní příslušnosti jsou v daňovém řádu konstruována dostatečně podrobně pro různé situace, a proto je delegace pouze výjimečným řešením. Z odůvodnění rozhodnutí proto musí být patrné, jakými úvahami a na základě jakých podkladů správce daně shledal návrh na delegaci opodstatněným, proč došlo k výjimce ze zákonem určené příslušnosti. (…) Pokud rozhodnutí neobsahuje odůvodnění, nebo nejsou dostatečně objasněny důvody pro delegaci místní příslušnosti, musí mít daňový subjekt možnost brojit proti rozhodnutí o delegaci žalobou ve správním soudnictví.*“ Rozšířený senát nicméně neopomenul, že „*[p]ři delegaci místní příslušnosti nadřízený správce daně svým úkonem zasahuje do práv daňového subjektu tím, že autoritativně určuje, který jemu podřízený správce daně bude v budoucnu provádět správu daní. Soud proto musí mít možnost na návrh daňového subjektu přezkoumat postup, kterým se určuje správce daně. Jinak může nastat situace, že bude tímto způsobem daňová správa na úkor práv daňového subjektu řešit vlastní organizační potíže.*“ (podtrženo NSS).

Změna místní příslušnosti v daném případě není závislá výlučně na vůli daňového subjektu a rozhodnutí o ní vydané podle § 131 odst. 1 daňového řádu není jen procesním rozhodnutím evidenčního charakteru, jak míní krajský soud. Rozhodnutí totiž není pouhým odrazem faktického stavu, ale správce daně autoritativně určuje, od kterého dne nastávají důsledky v místní příslušnosti správce daně; odchýlení se od fakticity může být důvodné např. při probíhajícím daňovém řízení, a to jak ve snaze nezmařit toto řízení, tak i ve snaze

nezvyšovat při něm zatížení daňového subjektu. Odchýlení se správcem daně určeného data změny od skutečného stavu však současně nemůže být prostředkem k obcházení rozhodování o delegaci.

Nejvyšší správní soud v tomto kasačním řízení nehodnotí, zda v daném případě došlo k zásahu do práv stěžovatele, nicméně uzavírá, že jím bylo napadeno rozhodnutí, jímž k takovému zásahu dojít mohlo, a které proto nelze vyloučit ze soudního přezkumu.

Krajský soud nepostupoval správně, odmítl-li stěžovatelovu žalobu. Rozhodnutí o změně místní příslušnosti podle § 131 odst. 1 daňového řádu není rozhodnutím procesní povahy, ale je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť je s to zasáhnout do právní sféry stěžovatele. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. je dán.

Nejvyšší správní soud proto napadené usnesení krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle téhož ustanovení mu věc vrátil k dalšímu řízení, při němž je vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (odst. 4 téhož ustanovení).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. června 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu