



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. D.**, zastoupen JUDr. et Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2006, č. j. 11 Ca 199/2006 - 20

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2006, č. j. 11 Ca 199/2006 - 20, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Usnesením Městského soudu v Praze 28. 11. 2006, č. j. 11 Ca 199/2006 - 20, byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Ministerstva financí (dále jen „ministerstvo“) ze dne 28. 4. 2006, č. j. 051/33 997/2006-431, jímž bylo rozhodnuto podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), že se deleguje místní příslušnost ke správě všech daní s výjimkou daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí, daně dědické a daně darovací spravovaných Finančním úřadem pro Prahu 2 na Finanční úřad ve Svitavách, a to s účinností od 1. 7. 2006. V odůvodnění napadeného usnesení městský soud uvedl, že účelem institutu delegace místní příslušnosti je umožnit správním orgánům změnu obecně stanovené místní příslušnosti správce daně tehdy, pokud k takovému postupu shledají důvod. Protože rozhodnutím o delegaci místní příslušnosti ke správě se nerozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, nejde o rozhodnutí, kterým se daňové řízení končí, či rozhodnutí, kterým by byla daňovému subjektu ukládána nějaká povinnost, jedná se o rozhodnutí procesní povahy, jímž se upravuje vedení řízení u správce daně, a jako takové je vyloučeno ze soudního přezkumu podle ust. § 70 písm. c) s. ř. s.

Proti tomuto usnesení podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., ve které setrval na svém názoru, že podle čl. 36 odst. 2 Listiny nesmí být z pravomoci soudu vyloučeno přezkoumávání rozhodnutí týkající se základních práv a svobod. Mezi základní procesní práva patří i právo na zákonného soudce ve smyslu čl. 38 Listiny. Uvedené právo je zahrnuto v části páté Listiny, která upravuje právo na soudní ochranu, ale rovněž právo na jinou právní ochranu, tj. na ochranu před činností orgánů státní správy. Protože Listina je součástí ústavního pořádku České republiky, nemůže být rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní vyloučeno ze soudního přezkumu. Městský soud se však touto skutečností vůbec nezabýval. Delegace podle § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nemůže bez jakýchkoli rozumných důvodů obcházet zákonné ustanovení o místní příslušnosti správce daně. Z výše uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení napadeného usnesení.

Ministerstvo ve svém vyjádření vyslovilo nesouhlas s argumentací stěžovatele, že delegací místní příslušnosti bylo porušeno jeho „právo na zákonného soudce“. V této souvislosti je podle jeho názoru zcela neopodstatněné tvrzení stěžovatele, které dovozuje ze skutečnosti, že hlava pátá Listiny upravuje právo jak na soudní ochranu, tak na jinou právní ochranu před orgánem veřejné správy, aplikovatelnost ústavního práva na zákonného soudce na správní orgány, neboť v případech, kdy chtěl ústavodárce vyjádřit, že se má určité ustanovení hlavy páté vztahovat na orgány veřejné správy, pak toto výslovně uvedl. I přes výše uvedenou neaplikovatelnost nelze uvažovat v posuzovaném případě o porušení zákonného stanovení místně příslušného správce daně, protože sám zákon počítá s možností stanovit místní příslušnost odchýlně od obecné úpravy obsažené v § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V posuzovaném případě nedošlo k svévolnému delegování místní příslušnosti, neboť ministerstvo vycházelo ze stanovisek územních finančních orgánů, ze kterých vyplývaly opodstatněné důvody pro delegování místní příslušnosti na Finanční úřad ve Svitavách. S ohledem na skutečnost, že v projednávaném případě nemohlo dojít k porušení práv stanovených Listinou, nelze aplikovat ani ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny. Delegace místní příslušnosti není právem, které vyvěrá z hmotného práva, ale jde o úkon, který slouží vlastnímu vedení řízení. Jde o diskreční pravomoc správce daně vyššího stupně nadřízeného oběma správcům daně posoudit důvody pro stanovení místní příslušnosti odchýlně od obecné úpravy. Pokud správce daně shledá tyto důvody opodstatněnými, pak ho ustanovení § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků opravňuje rozhodnout o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně. Nejde tedy o úkon, jímž se zakládají, mění či ruší práva a povinnosti účastníka řízení ve sféře hmotného práva, ale jde o úkon, který slouží vlastnímu vedení řízení a realizaci procesních práv účastníka v řízení. Takovým rozhodnutím je i napadené správní rozhodnutí, kterým bylo pouze určeno, který z finančních úřadů do budoucna povede daňová řízení týkající se delegovaných daní. Byla tak stanovena místní příslušnost odchýlně od obecné úpravy obsažené v § 4 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aniž by tím byla jakkoliv dotčena práva daňového subjektu vyplývající z hmotněprávních předpisů, tedy není jím věcně dotčeno ani stanovení daně, ani její vybrání. O charakteru rozhodnutí jako úkonu, který slouží vedení řízení před tímto orgánem, svědčí i to, že zákon proti tomuto rozhodnutí nepřipouští opravný prostředek, což je typické právě pro takový druh rozhodnutí. Z výše uvedených důvodů navrhlo ministerstvo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené usnesení v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V dané věci je spornou otázkou, zda rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti vydané podle ust. § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím, které podléhá přezkumu soudem.

Touto otázkou se ve skutkově i právně shodné věci zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 17. 7. 2008, č. j. 7 Afs 13/2007 - 54, rozhodl, že „Rozhodnutí správce daně vyššího stupně o delegaci místní příslušnosti ke správě daně (§ 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je rozhodnutím správního orgánu ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.; není vyloučeno z přezkoumání soudem.“ Z právního názoru vysloveného rozšířeným senátem v citovaném usnesení vycházel Nejvyšší správní soud i při rozhodování o této kasační stížnosti.

Právní úprava delegace místní příslušnosti je zařazena do části první, tj. do obecných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, kde jsou upraveny instituty společné pro všechny ostatní části tohoto zákona, mimo jiné i základní zásady daňového řízení. Smyslem vymezení základních zásad je stanovit rámec oprávnění a povinností, platný pro všechny úkony činěné v rozsahu působnosti zákona o správě daní a poplatků. Základní zásady nelze považovat za pouhou deklaraci bez právní závaznosti. Na postup správce daně, který rozhoduje o delegaci, se tedy základní zásady vyjádřené v ust. § 2 citovaného zákona uplatní v plném rozsahu.

Mezi tyto zásady patří zásada součinnosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), která je posílena obecně platnou zásadou spravedlivého procesu. Z těchto zásad vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Pro rozhodování o delegaci z toho plyne povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s došlým podnětem správce daně k delegaci místní příslušnosti a s podklady pro rozhodnutí a umožnit mu vyjádřit se k nim. Správce daně musí daňový subjekt seznámit také s tím, proč o delegaci místní příslušnosti rozhodl. Jakkoli tedy zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti musí obsahovat odůvodnění, když podle ust. § 32 odst. 3 obsahují odůvodnění jen ta rozhodnutí vydaná podle zákona o správě daní a poplatků, o nichž to zákon stanoví, ze zásad shora uvedených jednoznačně plyne, že rozhodnutí o delegaci musí být odůvodněno. Pravidla pro určování místní příslušnosti jsou v zákoně o správě daní a poplatků stanovena 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. Uplatněním zásady přiměřenosti, uvedené v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, lze dospět k závěru, že je tomu tak vždy, kdy delegace umožní, aby správce daně efektivněji stanovil a vybral daň. V odůvodnění ale tyto důvody musí být uvedeny.

Nelze akceptovat názor, vyjádřený v napadeném usnesení městského soudu, že delegace místní příslušnosti pojmově nezasahuje do práv a povinností daňového subjektu. Není totiž zejména možné pominout, že místně příslušný správce daně může daňovému subjektu ukládat nejrůznější povinnosti, aniž by nutně musel vydat rozhodnutí ve věci. Může mu např. ukládat povinnosti v rámci daňové kontroly (§ 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), při jejichž plnění je nutná součinnost daňového subjektu. Změna místní příslušnosti správce daně může daňovému subjektu výkon jeho práv a plnění povinností podstatně ztížit. Od vzdálenosti sídla správce daně se odvíjí dopravní dostupnost, náklady spojené s cestami ke správci daně apod. To přímo nebo nepřímo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu, nebo jej časově zatěžuje.

Jak již bylo výše uvedeno ust. § 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví přesná pravidla pro určení místní příslušnosti. Rozhoduje-li nadřízený správce daně o delegaci místní příslušnosti podle § 5 odst. 3 citovaného zákona nesmí tato pravidla bez vážných příčin anebo zcela bez důvodů obcházet a delegace místní příslušnosti musí vždy být jen krajním a řádně zdůvodněným řešením. Při 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. Daňový subjekt proto musí mít možnost, aby soud přezkoumal postup, kterým se určuje správce daně. Nelze ostatně odhlédnout ani od toho, že delegací provedenou mimo rámec zákonem vymezených důvodů bez soudní kontroly by mohlo docházet k účelovému zneužití tohoto institutu, neboť daňová správa by tak mohla řešit své vlastní, ryze administrativní, potíže s konkrétními daňovými subjekty vůbec nespojené, např. nedostatečné kapacity správců daně, a tak podstatnou měrou vůbec popřít smysl zákonem stanovené místní příslušnosti.

Argument, že rozhodnutí o delegaci je procesním úkonem a součástí budoucího řízení, a proto může daňový subjekt podat žalobu proti meritornímu rozhodnutí, a v jejím rámci napadnout i rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti, neobstojí. Delegovaný správce daně totiž vůbec nemusí v budoucnu zahájit s daňovým subjektem daňové řízení, aniž by to ale ovlivnilo v důsledku delegace změněná práva a povinnosti daňového subjektu. Pokud takové řízení neproběhne, delegace nebude jako procesní úkon součástí budoucího řízení, a tedy neplatí, že daňový subjekt může proti delegaci brojit v rámci žaloby proti meritornímu rozhodnutí delegovaného správce daně. Proto 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 nijak bránit, ač k zásahu do jeho práv došlo.

Z všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, 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 aktivně legitimován podat žalobu proti rozhodnutí ministerstva o delegaci místní příslušnosti.

Proto Nejvyšší správní soud napadené usnesení podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, v němž je městský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto

rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud 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 28. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu