

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a členů senátu JUDr. Michala Mazance, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Milady Tomkové, JUDr. Marie Turkové, JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **M. D.**, zastoupené JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem v Chrudimi III, Havlíčkova 99, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, Letenská 15, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2006, č. j. 43/50343/2006-431, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2006, č. j. 11 Ca 200/2006 - 21,

t a k t o :

- I. 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 § 65 odst. 1 s. ř. s.; **n e n í v y l o u č e n o** z přezkoumání soudem.
- II. Věc **s e v r a c í** sedmému senátu Nejvyššího správního soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně u Městského soudu v Praze brojila žalobou proti rozhodnutí žalovaného o delegaci místní příslušnosti ke správě daně. Městský soud citovaným usnesením žalobu odmítl. Toto usnesení žalobkyně napadla kasační stížností.

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který měl ve věci podle rozvrhu práce rozhodovat, dospěl při předběžném projednání věci k tomu, že právní názory Nejvyššího správního soudu o otázce, zda rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně podléhá soudnímu přezkumu, se liší. Rozpor shledal především mezi rozsudky ze dne 23. 5. 2007, č. j. 7 Afs 95/2006 - 56, ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51, a ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 30/2007 - 50.

Ze spisů vyplynulo:

Městský soud v Praze usnesením odmítl žalobu, kterou se žalobkyně (stěžovatelka) domáhala zrušení rozhodnutí Ministerstva financí, kterým byla podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), delegována místní příslušnost ke správě některých daní stěžovatelky dosud spravovaných Finančním úřadem pro Prahu 2 na Finanční úřad ve Svitavách. Odmítnutí žaloby odůvodnil tím, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní je rozhodnutím procesní povahy, kterým se upravuje vedení řízení u správce daně, a jako takové je vyloučeno ze soudního přezkumu podle ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že podle čl. 38 Listiny základních práv a svobod patří mezi základní procesní práva právo na zákonného soudce, kterým nelze chápat pouze příslušnost soudu nebo soudce, ale také příslušnost správního orgánu. Dále zdůraznila právo na soudní ochranu podle části páté Listiny základních práv a svobod, a dále právo na jinou právní ochranu, tj. ochranu před činností orgánů státní správy. Proto podle stěžovatelky nemůže být rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní vyloučeno ze soudního přezkumu.

Výše zmíněnými otázkami se již Nejvyšší správní soud zabýval.

Právní názor, že rozhodnutí o delegaci nelze přezkoumat ve správním soudnictví, vyslovil devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 5. 2007, č. j. 7 Afs 95/2006 - 56, ve kterém uvedl, že „*účelem institutu delegace místní příslušnosti ke správě daně je umožnit správním orgánům změnu obecně stanovené místní příslušnosti správce daně tehdy, pokud k takovému postupu shledají opodstatněný důvod. Tímto rozhodnutím se v žádném případě nerozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, rovněž nejde o rozhodnutí, kterým se zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti tohoto subjektu ve sféře hmotného práva, či rozhodnutí, kterým se končí daňové řízení. Stěžovatelka nemůže být takovýmto rozhodnutím zkrácena na svých právech, protože se o žádných jejích právech nerozhoduje. Jedná se totiž o úkon, který nemá pro svého adresáta samostatný právní význam, pouze se jím upravují procesní podmínky pro realizaci daňového řízení, konkrétně otázka, který z finančních úřadů povede do budoucna daňová řízení týkající se delegovaných daní. V daném případě má Nejvyšší správní soud za to, že delegace místní příslušnosti ke správě daně dle ust. § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, byť pro ni citovaný zákon stanoví formu rozhodnutí, není rozhodnutím správního orgánu v materiálním smyslu, tedy rozhodnutím dle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť takové rozhodnutí samo o sobě nezasahuje do právní sféry jeho adresáta. Je tedy třeba uzavřít, že napadené rozhodnutí je rozhodnutím procesní povahy, jímž se upravuje vedení řízení u správce daně ve smyslu ust. § 70 písm. c) s. ř. s. Ostatně tomu odpovídá i skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků nepřipouští proti tomuto rozhodnutí žádný opravný prostředek.*“

Tento názor potvrdil i Ústavní soud v usneseních ze dne 16. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 500/05, jímž odmítl ústavní stížnost proti právě uvedenému rozsudku, a podobně v usneseních ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. III. ÚS 795/06, ze dne 9. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 151/05, a ze dne 24. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 230/03.

Opačné závěry, tedy ve prospěch přezkoumání rozhodnutí o delegaci soudem ve správním soudnictví, vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 10. 12. 2007, č. j. 8 Afs 143/2005 - 51, a dále ze dne 16. 1. 2008, č. j. 5 Afs 30/2007 - 50.

S těmito zjištěními a potřebným odůvodněním předložil sedmý senát věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (§ 17 s. ř. s.) a navrhl, aby rozšířený senát spornou otázku rozhodl.

Rozšířený senát po zjištění, že je tu dán skutečný rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu, přistoupil k posouzení věci samé. O sporné otázce uvážil rozšířený senát takto:

Jedním ze základních požadavků na správu státu je racionalita; správa musí být vykonávána nejen řádně, ale také efektivně. V právním státě k tomu přistupuje neoddelitelný požadavek, aby správa státu a výkon veřejné moci se daly s ohledem na zachování práv státních občanů a všech osob, podléhajících státní jurisdikci. V daňové sféře při správě daní je takový požadavek zvláště citlivý: zájem státu na zjištění, stanovení a splnění daňových povinností je limitován zákonnými pravidly a především povinností dbát na zachování

práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Správci daně přitom musí volit jen takové postupy a taková opatření, která daňové subjekty i při potřebě dosáhnout účelu výběru daní co nejméně omezují (§ 2 a 3 daňového řádu).

Jedním z pravidel, která takové cíle garantují, jsou ustanovení právních předpisů, upravujících organizaci, pravomoc a příslušnost orgánů veřejné správy. Vyplývá z nich na jedné straně, že daňový subjekt si nemůže podle své vůle vybrat libovolného správce daně, který v jeho věci povede řízení, na druhé straně ani orgány daňové správy nemohou svými vrchnostenskými úkony - leč by tak zákon výslovně stanovil - prolomit meze, které jim ohledně jejich pravomocí a příslušnosti stanovil zákon.

V posuzované věci jde o otázku příslušnosti ke správě daní. Platí tu, že daňový subjekt podle kritérií předem daných zákonem může seznat, že správcem jeho konkrétní daně bude ten, který je odvozen od jeho bydliště, sídla, provozovny, nemovitosti, apod., tak jak to stanoví zákon (zejména tedy ustanovení § 4 daňového řádu o místní příslušnosti).

Řádná správa daní, jak byla popsána, vyžaduje ovšem, aby v konkrétních případech tam, kde to požadavky řádné správy vyžadují, byla zákonem stanovená příslušnost prolomena, a správu konkrétní daně konkrétního daňového subjektu vykonával jiný správce daně než ten, koho označuje zákon. I tu musí platit, že změna zákonem určeného správce daně, tedy výjimka ze zákona se může stát jen v zákonem stanovených případech a postupem, který zákon stanoví. V právním státě by bylo nesmyslné stanovit pravidla pro určení příslušnosti, a současně umožnit, že by je vrchnostenský orgán jen podle své vlastní vůle mohl měnit. Takové prolomení zákonných pravidel by bylo libovůlí, která je nepřijatelná.

Nicméně - jak uvedeno - takové výjimky existují. Jsou jimi např. právní instituty dožádání, delegace věci k jinému správci daně, ať již tzv. delegace nutné (či dokonce nucené), nebo i delegace vhodné (začasté na žádost daňového subjektu). Nejde ostatně o institut vyhrazený řízení daňovému; podobné úpravy existují i v obecném řízení správním, stejně jako v zákonech upravujících jednotlivé druhy řízení soudního. Do jisté míry sem lze zařadit také obecný (nikoli individuální) institut obecného přenesení místní příslušnosti k provedení některých úkonů ve specifikovaných věcech (§ 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech).

Základním kritériem, kterého je při delegaci třeba dbát, zůstává stále zmíněný základní *pasus*: taková změna musí jednak sloužit řádnému a efektivnímu výběru daně, a současně (a neoddělitelně) musí co možná šetřit práva daňového subjektu a nezasahovat do nich nad přiměřenou míru a zejména nikoli v rozporu se zákonem.

Z těchto základních východisek pak rozšířený senát zkoumal předloženou spornou otázku.

Úprava delegace místní příslušnosti dle § 5 d. ř. je zařazena do části první, tj. do obecných ustanovení daňového řádu, kde jsou upraveny instituty společné pro všechny ostatní části daňového řádu, 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 daňového řádu (§ 1 d. ř.). Na postup správce daně, který rozhoduje o delegaci, se tedy v plném rozsahu uplatní základní zásady vymezené v § 2 d. ř.

Mezi tyto zásady patří zásada součinnosti (§ 2 odst. 2 d. ř.), 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 jiného správce daně k delegaci místní příslušnosti a s podklady pro rozhodnutí a umožnit mu vyjádřit se k nim.

Správce daně rovněž musí daňový subjekt seznámit s tím, proč o delegaci místní příslušnosti rozhodl. Jakkoli tedy daňový řád výslovně nestanoví, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti musí obsahovat odůvodnění (podle § 32 odst. 3 d. ř. totiž obsahují odůvodnění jen ta rozhodnutí vydaná podle daňového řádu, o nichž to zákon stanoví), ze zásad shora uvedených jednoznačně plyne, že rozhodnutí o delegaci musí být odůvodněno.

Pravidla 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. Uplatněním zásady přiměřenosti, uvedené v § 2 odst. 2 d. ř., 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 totiž popřít, že takové důvody existují (protože existovat musí), a jejich vyjevení slouží předvídatelnosti, přesvědčivosti a - v soudním sporu - také přezkoumatelnosti rozhodnutí. Sdělení důvodů je v neposlední řadě i zárukou proti možné libovůli či dokonce šikaně. 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.

Delegace místní příslušnosti pojmově zasahuje do práv a povinností daňového subjektu; opačnému názoru, vyjádřenému například citovaným rozhodnutím devátého senátu, přisvědčit nelze. Daňovému subjektu v daňovém řízení delegací ke správě všech nebo některých daní vznikají další povinnosti, které při normálním běhu věcí nemá, k uplatnění jeho práv nejsou nutné, nebo je ztěžují. Tak například daňový subjekt podle daňového řádu musí zapůjčit potřebné doklady mimo prostory kontrolujícímu subjektu, má právo nahlížet do spisu, má právo nahlížet u správce daně do jím převzatých dokladů apod. Při výkonu těchto práv a při plnění povinností je nutná součinnost daňového subjektu se správcem daně; je proto právně významné, že v důsledku delegace daňový subjekt se musí přesouvat za správcem daně do jiného místa. To může výkon jeho práv někdy usnadnit, jindy podstatně ztěžovat. Jedním z významných hledisek je vzdálenost správce daně, od které 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.

Bylo již uvedeno, že daňový řád v § 4 obsahuje detailní pravidla pro stanovení místní příslušnosti. Delegace podle § 5 odst. 3 d. ř. tato pravidla nesmí bez vážných příčin (anebo zcela bez důvodů) obcházet a 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. 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.

Argument o tom, že rozhodnutí o delegaci je procesním úkonem a součástí budoucího řízení, a proto že daňový subjekt může podat žalobu proti meritornímu rozhodnutí a v jejím rámci napadnout delegaci, 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 právní pozice - jak vyloženo - došlo. Rozhodnutí o delegaci je proto samostatným úkonem, rozhodnutím samostatně napadnutelným správní žalobou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.).

Ze všech výše uvedených důvodů rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přisvědčil řešení, které přijal osmý a pátý senát v rozsudcích shora uvedených. Uzavřel tedy věc s tím, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně je rozhodnutím, které podléhá soudnímu přezkumu, a to na základě § 65 odst. 1 s. ř. s. V posuzovaném případě tedy byl stěžovatel legitimován napadnout žalobou rozhodnutí Ministerstva financí.

Poté věc vrátil sedmému senátu, aby v souladu s tímto závazným právním názorem rozhodl o kasační stížnosti samé.

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

V Brně dne 17. července 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu