ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. D.,** zast. JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, Chrudim III, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2006, č. j. 10 Ca 180/2006 - 17,

takto:

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2006, č. j. 10 Ca 180/2006 - 17 **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení výše citovaného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla odmítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2006, č. j. 43/52 455/2006-431, jímž bylo s účinností od 1. 7. 2006 na základě podnětů Finančního úřadu ve Svitavách a Finančního úřadu pro Prahu 2 rozhodnuto o delegaci místní příslušností ke správě všech daní stěžovatele, s výjimkou daně z nemovitostí, daně z převodu nemovitostí a daně darovací, spravovaných Finančním úřadem pro Prahu 2 na Finanční úřad ve Svitavách.

Městský soud žalobu odmítl z důvodu existence zákonné výluky napadeného rozhodnutí ze soudního přezkoumání. Rozhodnutí podle § 5 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nepovažuje za rozhodnutí v materiálním slova smyslu, tedy rozhodnutí ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), protože nezasahuje do právní sféry

adresáta. Delegace nemá pro adresáta samostatný právní význam a je to úkon procesní povahy, upravuje se jím řízení a je to tedy úkon, který je podle § 70 písm. c) s. ř. s. vyloučen ze soudního přezkumu. Pokud by měl stěžovatel za to, že tímto úkonem by byl zkrácen na svých právech takovým způsobem, že by to mělo za následek nezákonné stanovení jeho konkrétní daňové povinnosti, má vždy možnost uplatnit tuto námitku v žalobě proti takovému meritornímu rozhodnutí správce daně. Podle názoru městského soudu je tato výluka v souladu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť delegace nemohla být na újmu stěžovatelových základních práv. Městský soud nesouhlasil s názorem stěžovatele, že existuje zákonné právo na správce daně. Poznamenal také, že většina úkonů daňového subjektu v daňovém řízení nevyžaduje jeho osobní přítomnost v sídle správce daně. Žalobu jako nepřípustnou odmítl.

V kasační stížnosti stěžovatel namítal nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Nesouhlasil s názorem městského soudu, že napadené správní rozhodnutí není rozhodnutím v materiálním slova smyslu a že delegace nemá pro stěžovatele samotný právní význam. To, že delegace pro daňový subjekt význam má, vyplývá z logiky věci. Trval na svém názoru, že podle čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod 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. Tím nelze chápat pouze příslušnost soudu či soudce, nýbrž také příslušnost správního orgánu. Uvedené právo je zahrnuto v části páté Listiny, která upravuje právo na soudní ochranu, ale rovněž právo na jinou právní ochranu, tj. ochranu před činností orgánů státní správy. Protože Listina základních práv a svobod je součástí ústavního pořádku České republiky, nemůže být rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti ke správě daní vyloučeno ze soudního přezkumu. Je třeba vycházet z primátu jednotlivce před státem, respektovat jeho práva svobody a zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti výkonu státní moci. Veškeré procesní předpisy stanoví věcnou a místní příslušnost soudů a správních orgánů. Naplňují tak právo na „zákonného soudce“. Delegace podle § 5 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nemůže bez jakýchkoli rozumných důvodů obcházet zákonné ustanovení o místní příslušnosti správce daně. Proto navrhnul zrušení napadeného usnesení městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Svůj právní názor na existenci výluky ze soudního přezkumu v případě rozhodnutí o delegaci vyjádřil již ve svém rozhodnutí ze dne 10. 12. 2007 č. j. 8 Afs 143/2005 - 51.

První část zákona o správě daní a poplatků, kam je zařazena i úprava delegace místní příslušnosti, nazvaná „obecná ustanovení“, zahrnuje instituty, které jsou společné pro všechny ostatní části. Sem patří např. právní úprava užití úředního jazyka, zastupování, lhůt, doručování, místní příslušnosti, a v § 2 základních zásad daňového řízení. Podle těchto základních zásad správci daní při správě daně v řízení o daních kromě jiného dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (odst. 1); postupují v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (odst. 2); při svém rozhodování hodnotí důkazy, a to každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (odst. 3).

Smyslem vymezení základních zásad je stanovit rámec oprávnění a povinností, platný pro všechny úkony činěné v rozsahu působnosti daňového řádu (§ 1 zákona o správě daní a poplatků). Takovým úkonem je bezesporu i rozhodování o delegaci místní příslušnosti podle § 5 odst. 3 tohoto zákona.

Charakter „řízení“ o delegaci lze popsat analogicky jako u daňové kontroly. Judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na výkladu, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale podle svého systematického zařazení v daňovém řádu představuje procesní úkon či dílčí procesní postup probíhající před správcem daně (viz např. rozhodnutí č. 437/2005 Sb. NSS). To, že je třeba zajistit dodržení základních zásad daňového řízení v daňové kontrole, nebudí pochybnost - viz např. rozhodnutí č. 1021/2007 Sb. NSS: „*Povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně svědčí daňovému subjektu v takovém řízení kdykoli. Není tedy rozhodné, zda se tak děje v rámci vytýkacího řízení nebo při daňové kontrole, ani to, zda je takové právo v ustanovení zvláštní části zákona expressis verbis uvedeno.*“ Podobně v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109 (www.nssoud.cz): „*Ze základních zásad daňového řízení, zejména pak z ustanovení § 2 odst. 1 a 2 ve spojení s § 16 odst. 1 větou druhou d. ř. plyne, že správce daně musí při daňové kontrole postupovat účelně a tak, aby daňovou kontrolu skončil v přiměřené lhůtě.*“

Stejně jako daňová kontrola je i úprava delegace místní příslušnosti (§ 5) zařazena do části první, tj. do obecných ustanovení daňového řádu. O delegaci místní příslušnosti na jiného než podle § 4 zákona o správě daní a poplatků místně příslušného správce daně rozhoduje správce daně vyššího stupně nadřízený oběma správcům daně. Návrhu na delegaci, podanému daňovým subjektem, resp. podnětu správce daně, vyhoví, pokud shledá důvody pro delegaci opodstatněnými. Na postup správce daně, který rozhoduje o delegaci, se v plném rozsahu uplatní základní zásady vymezené v § 2 zákona o správě daní a poplatků, včetně zásad výše zmíněných (viz odst. 1, 2, 3).

Ze zásady součinnosti (§ 2 odst. 2), a také z další obecně platné zásady spravedlivého procesu vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Přestože podle § 32 odst. 3 rozhodnutí vydaná podle zákona o správě daní a poplatků obsahují odůvodnění, jen stanoví-li tak zákon, je nutno v souladu s těmito zásadami vykládat všechna ustanovení zákona (např. § 16 odst. 8, § 32 odst. 9 atd.).

Pro rozhodování o delegaci z toho vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s došlým podnětem správce daně k delegaci místní příslušnosti a podklady pro rozhodnutí a umožnit mu vyjádřit se k nim, a dále řádně doručit daňovému subjektu rozhodnutí o delegaci včetně odůvodnění.

Z odůvodnění rozhodnutí musí být patrné, jakými úvahami a na základě jakých podkladů správce daně shledal důvody návrhu na delegaci opodstatněnými. Uplatněním další zásady uvedené v (§ 2 odst. 2, zásady přiměřenosti), lze dospět k závěru, že tomu je tak vždy, kdy tento krok umožní lépe dosáhnout stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, tedy cíle daňového řízení v nejširším smyslu vůbec.

Ostatně právo na odůvodnění je jedním ze všeobecně uznávaných práv účastníků správních, potažmo daňového řízení, a to jak teorií i praxi a soudní rozhodovací praxí. Minimální standardy správního práva, přijaté Výborem ministrů Rady Evropy ve formě doporučení a odražené v českém pozitivním právu a konstantní judikatuře, zaručují účastníkům správního řízení právo na řádné odůvodnění rozhodnutí i právo slyšení, které se projevuje i v právu písemně se vyjádřit k věci a v právu na informace ze spisu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 37/2006 - 37, www.nssoud.cz).

Proto Nejvyšší správní soud rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti považuje za rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., nařikatelné u správního soudu; takovéto rozhodnutí nepodléhá žádné výluce ze soudního přezkumu.

Úvahu městského soudu o tom, že rozhodnutí o delegaci je pouze procesní úkon, „*který je třeba považovat za součást všech řízení, která s daňovým subjektem delegovaný správce daně povede*“, nelze přijmout. Bylo již vyloženo, že se jedná o úkon zcela samostatný, k němuž lze dospět postupem za dodržení základních zásad daňových řízení. A dále: delegovaný správce daně vůbec nemusí v budoucnu zahájit s daňovým subjektem žádné daňové řízení. Pokud takové řízení neproběhne, ztrácí svou váhu argument, že delegace byla jako procesní úkon součástí budoucího řízení, a lze o tom pochybovat i tehdy, není-li známo, zda a kdy vůbec proběhne. Pak neplatí, že daňový subjekt může proti delegaci brojit v rámci žaloby proti meritornímu rozhodnutí delegovaného správce daně. Při této úvaze, 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 soudně bránit.

Zejména ale nelze pominout fakt, že místně příslušný správce daně může daňovému subjektu ukládat nejrůznější povinnosti, aniž by nutně musel vydat rozhodnutí ve věci. Jako zjevný příklad se nabízí povinnosti a práva daňového subjektu v rámci daňové kontroly: zapůjčit potřebné doklady také mimo prostory kontrolovaného subjektu, nahlížet do spisu, nahlížet u správce daně do převzatých dokladů apod. Jelikož tyto okolnosti znamenají potřebu úzké součinnosti se správcem daně, mohou daňový subjekt podstatně zatěžovat, především s ohledem na vzdálenost správce daně a tedy dopravní dostupnost, náklady spojené s cestami ke správci daně apod. To přímo nebo nepřímo zasahuje do majetkové sféry daňového subjektu, nebo jej časově zatěžuje.

Je nutno také přihlédnout k tomu, že delegací provedenou mimo rámec zákonem vymezených důvodů bez soudní kontroly (či dokonce účelovým zneužitím tohoto institutu) by mohla státní daňová správa řešit i své vlastní ryze administrativní potíže s konkrétními daňovými subjekty vůbec nespojené, např. nedostatečné kapacity správců daně, a tak podstatnou měrou vůbec popřít vlastní smysl zákonem stanovené místní příslušnosti.

Rozhodnutím o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně je tedy přímo zasaženo do práv daňového subjektu na dodržování základních zásad daňového řízení, např. § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož musejí správci daní vždy dbát práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

Výše uvedené plně koresponduje se zásadami řízení, ukládající správním orgánům dodržovat principy legitimního očekávání a princip tzv. dobré správy. K tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích opakovaně, viz např. rozsudek ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, www.nssoud.cz („*Požadavek na předvídatelnost rozhodování se uplatní i v řízení správním; transpozicí tohoto atributu ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces je v právu jednoduchém § 2 odst. 4 správního řádu z r. 2004. Přestože daňový řád úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem dle § 177 odst. 1 správního řádu z r. 2004*“).

Ze všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dovozuje, že rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně je rozhodnutím, které podléhá soudnímu přezkumu (§ 65 s. ř. s.).

Městský soud v Praze tedy posoudil rozhodnou právní otázku v případě přezkoumávaném ke kasační stížnosti stěžovatele nesprávně, proto jeho usnesení Nejvyšší správní soud tímto rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. ledna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu