



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobkyně L. Š., zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Zítkova 9, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 9. 2004, čj. 15 Ca 37/2004 – 34,

t a k t o :

- I. **Kasační stížnost se zamítá.**
- II. **Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. **Žalobkyni se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 5. 2003, č. 1030000037 a č. 1030000038, Finanční úřad v Libochovicích žalobkyni vyměřil daňovou ztrátu za rok 1995 ve výši 142 410 Kč a za rok 1996 vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 73 160 Kč. Odvolání žalobkyně proti nim žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 12. 2003, čj. 9424/110/03.

Krajský soud na základě žaloby žalobkyně uvedená rozhodnutí obou správců daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ztotožnil se totiž se žalobní námitkou, že v daňovém řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tato procesní chyba spočívala v porušení ustanovení § 4 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože již místně

nepříslušný správce daně před postoupením spisu nevykonal pouze neodkladné úkony, ale vyhotovil a následně se žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole. Podle soudu ale tuto činnost nelze považovat za provedení neodkladných úkonů. Bylo podle něj spolehlivě prokázáno, že od 21. 11. 2002 se stal místně příslušným správcem daně žalobkyně Finanční úřad v Libochovicích, a to namísto Finančního úřadu v Litoměřicích. Od tohoto data tedy nebyl dle soudu Finanční úřad v Litoměřicích oprávněn pokračovat, vyjma úkonů neodkladných, v daňové kontrole žalobkyně a měl spisový materiál neprodleně postoupit novému místně příslušnému správci daně. Finanční úřad v Litoměřicích ale ještě po tomto datu vyhotovil zprávu o daňové kontrole, kterou následně se žalobkyní dne 20. 3. 2003 také projednal. To považoval krajský soud za hrubou procesní chybu, neboť zpráva o daňové kontrole tak byla získána v rozporu s daňovým řádem a byla projednána místně nepříslušným správcem daně.

Žalovaný ve včas podané kasační stížnosti namítl, že ohledně posouzení této právní otázky krajský soud pochybil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Podotkl, že Finanční úřad v Litoměřicích zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu dne 29. 10. 1999. Potvrdil, že ke změně místní příslušnosti správce daně došlo 21. 11. 2002. Tedy v době, kdy již byl Finanční úřad v Litoměřicích povinen seznámit žalobkyni s výsledkem kontroly. Sepis zprávy o výsledku daňové kontroly a její projednání se žalobkyní dne 20. 3. 2003 je tak nutno považovat za neodkladné úkony ve smyslu § 4 odst. 12 daňového řádu. Povaha úkonů jako neodkladných záležitostí dle žalovaného na stádiu, ve kterém se řízení nachází a na charakteru těchto úkonů z hlediska jejich nezbytnosti a neopakovatelnosti. V daném případě bylo třeba dokončit daňovou kontrolu, kterou celou provedl Finanční úřad v Litoměřicích a byl tak důkladně seznámen s obsahem spisu. Daňová kontrola přitom tvoří celek a nesestává pouze z několika samostatných úkonů. Pokud by v dané věci prováděl sepis zprávy o daňové kontrole a seznámení žalobkyně s touto zprávou Finanční úřad v Libochovicích, došlo by k porušení zásad daňového řízení stanovených v § 2 odst. 2 daňového řádu. Musel by totiž hodnotit důkazy, které byly provedeny, či jejichž provedení bylo rozpracováno, jiným správcem daně. Pokud by naopak tyto důkazy provedl znovu on sám, byl by takový postup zase v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Z rozsudku krajského soudu tak není zřejmé, jak tedy vlastně měl místně příslušný správce daně postupovat, neboť jím zmíněné využití institutu dožádání dle § 5 daňového řádu není dle žalovaného možné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalobkyně ohledně posouzení předmětné právní otázky ztotožnila s právními závěry soudu. Vzhledem ke změně místní příslušnosti správce daně v průběhu daňového řízení nemohl podle ní dosavadní správce daně, pokud nebyl dožádán, v daňové kontrole pokračovat. Sepis ani projednání zprávy o daňové kontrole nelze považovat za neodkladné úkony. Navrhla proto zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Dle § 4 odst. 12 daňového řádu dojde-li u daňového subjektu ke změně místní příslušnosti, dosud příslušný správce daně vykoná jen neodkladné úkony a postoupí spisový materiál daňového subjektu za dobu, za kterou dosud nezaniklo právo daň vyměřit nebo dodatečně stanovit, tomu správci daně, na kterého přešla nově místní příslušnost. Z uvedeného je zřejmé, že daňový řád nezakotvuje zásadu perpetuatio fori, tedy že místní příslušnost zůstává zachována, pokud již bylo řízení zahájeno, obvyklou například v občanském soudním řízení. Dosud příslušný správce daně může po dni, kterým u něj došlo ke změně místní příslušnosti, provést jen neodkladné úkony. V přezkoumávané věci jsou účastníci řízení ve shodě, že ke změně místní příslušnosti správce daně došlo dnem 21. 11. 2002. Spor je v tom, zda úkony provedené správcem daně po tomto datu, byly neodkladnými úkony.

Daňový řád definici tohoto právního institutu neobsahuje, jiná je však situace v procesním právu trestním, případně občanském. Ustanovení § 160 odst. 4 trestního řádu stanoví, že neodkladným je úkon, který vzhledem k nebezpečí jeho zmaření, zničení nebo ztráty důkazu nesnese z hlediska účelu trestního řízení odkladu na dobu, než bude zahájeno trestní stíhání. Rovněž tak právní doktrina v civilním procesu soudním vnímá neodkladný úkon jako ten, který je třeba dokončit, aby předchozí činnost soudu či účastníků nebyla zmařena. Převedeno na půdorys daňového řízení, je možno za neodkladné úkony ve smyslu § 4 odst. 12 daňového řádu považovat takové úkony, jejichž provedení či dokončení je nezbytné, aby činnost správce daně nebo daňových subjektů v dosavadním daňovém řízení nebyla z hlediska účelu daňového řízení zmařena (srovnej komentář k daňovému řádu Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, 56 s). Jiné úkony dosavadní správce daně oprávněn provádět není.

V obecné rovině si lze jistě představit, že by při splnění určitých podmínek mohlo být takovým úkonem i projednání zprávy o daňové kontrole s daňovým subjektem. Bude ale vždy na dosud příslušném správci daně, aby s ohledem na shora naznačená kritéria a s přihlédnutím k zásadě procesní ekonomie v tom kterém daňovém řízení otázku neodkladnosti konkrétního úkonu důkladně vyhodnotil.

V přezkoumávané věci však Finanční úřad v Litoměřicích při posouzení této otázky pochybil. Po datu změny místní příslušnosti správce totiž neprovedl pouze diskutované seznámení žalobkyně se zprávou o daňové kontrole, ale i jiné úkony. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že dne 23. 1. 2003 uskutečnil ještě ústní jednání se zmocněným zástupcem žalobkyně, a to právě v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. V návaznosti na to jednal dne 31. 1. 2003 zástupcem žalobkyně také telefonicky. Teprve poté tedy mohl vypracovat zmíněnou zprávu o kontrole, s jejímž obsahem žalobkyni dne 20. 2. 2003 (tedy tři měsíce po změně místní příslušnosti správce daně !) seznámil. Není tedy pravdivé tvrzení žalovaného, že ke dni změny správce daně již zbývalo žalobkyni pouze seznámit se zprávou o daňové kontrole. Finanční úřad v Litoměřicích evidentně vůbec nevzal v potaz změnu místní příslušnosti správce daně, v probíhající daňové kontrole nadále pokračoval, včetně doplňování důkazního řízení. Z ničeho navíc nelze dovodit, že by tyto úkony prováděl z důvodu jejich neodkladnosti, o tom v protokolech o těchto úkonech není zmínka, a ani jinou formou o této skutečnosti žalobkyni neinformoval. Vystupoval stále jako místně příslušný správce daně.

Nic přitom nebránilo tomu, aby po změně místní příslušnosti správce daně postoupil Finanční úřad v Litoměřicích správní spis Finančnímu úřadu v Libochovicích jako nově místně příslušnému správci daně. Finanční úřad v Libochovicích by po té byl povinen seznámit se s obsahem dosud proběhlé daňové kontroly tak, aby ji mohl řádně dokončit. Takovým postupem by rozhodně nebylo porušeno žádné z pravidel hodnocení důkazů zakotvených v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, stejně jako by nebyla ohrožena zásada procesní ekonomie zakotvená v § 2 odst. 2 daňového řádu, z čehož měl žalovaný obavy. V souvislosti s tím Nejvyšší správní soud poznamenává, že žalovaným nastíněný náhled na daňovou kontrolu jako nedělitelný proces by dovedeno ad absurdum znamenal, že zahájené daňové kontroly se změna správce daně fakticky vůbec nemůže dotknout. Takový výklad by ovšem byl s ustanovením § 4 odst. 12 daňového řádu v příkrém rozporu.

Nejvyšší správní soud se tak musel ztotožnit se závěrem krajského soudu, že v důsledku nezákonného postupu Finančního úřadu v Litoměřicích byly v přezkoumávané věci shora označené úkony v daňovém řízení, včetně projednání zprávy o daňové kontrole, provedeny místně nepřislušným správcem daně. Tím bylo daňové řízení zatíženo procesní vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Protože žalovaný toto pochybení nenapravit, bylo na místě, že krajský soud jeho rozhodnutí i rozhodnutí prvoinstančního správce daně pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v souzené věci důvod vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neshledal a uzavřel, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji za použití ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalobkyně náhradu nákladů řízení nepožadovala.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu