



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **CPS - Communication & Publishing Services, s.r.o.**, IČO: 04460545
sídlem Thámová 221/7, 186 00 Praha 8

zastoupené BD Consult, s.r.o.
sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1

o žalobě ze dne 26.11.2018 proti nezákonnému zásahu žalovaného

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala vydání rozsudku, kterým by soud zaprvé určil, že *daňová kontrola u DPH za květen 2017 prováděná Finančním úřadem pro hl. město Prahu, Sekce - Územní pracoviště pro Prahu 8, Trojská 13a, 180 00 Praha 8, je nezákonným zásahem správního orgánu*, a kterým by zadruhé *Finančnímu úřadu pro hl. město Prahu zakázal pokračovat v tomto nezákonném zásahu a nařídil mu jej ukončit do sedmi dnů po právní moci tohoto rozsudku*.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně v žalobě uvedla, že Finanční úřad pro hl. město Prahu, Sekce - Územní pracoviště pro Prahu 8, Trojská 13a, 180 00 Praha 8 (dále též jen „domovský finanční úřad“) zahájil vydáním výzvy č.j. 6161402/17/200852522-110809 dne 28. 7. 2017 postup k odstranění pochybností u DPH za zdaňovací období květen 2017. Postup k odstranění pochybností pak byl na základě protokolu č.j. 8107437/17/2008-60562111307 ze dne 7. 11. 2017 překlopen do daňové kontroly. Domovský finanční úřad dále žalobkyni zaslal Výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2018, č.j. 7922516/18/2008-60562-111307 (dále jen „Výzva“). Žalobkyně má za to, že způsob prověřování jejích daňových povinností přesahuje rámec pravidel pro správu daní.
3. Žalobkyně nejprve odkázala na § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), z něhož vyplývá, že místní příslušnost správce daně se řídí u právnické osoby jejím sídlem. Z tohoto hlediska je místně příslušným finančním úřadem žalobkyně Finanční úřad pro hl. m. Prahu, při „běžné“ aplikaci prověřování daňových povinností žalobkyně (ať již kontrolou či postupem k odstranění pochybností) by tyto činnosti měl provádět domovský finanční úřad.
4. Žalobkyně rovněž poukázala na § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění (dále jen „zákon o finanční správě“), který definuje tzv. „vybranou působnost“ s tím, že finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Dle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě se *„Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění: a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.“* Při aplikaci výše zmíněných předpisů tedy je možné, aby kontrolu či postup k odstranění pochybností u žalobkyně prováděl kromě domovského finančního úřadu kterýkoli finanční úřad v České republice.
5. Žalobkyně je však přesvědčena, že ani při aplikaci zmíněné právní úpravy nejsou možnosti finanční správy bezbřehé a není možno přijmout názor, že nepodléhají žádným dalším limitům, konkrétně zásadám vymezeným v § 5 odst. 3 daňového řádu spočívajícím v tom, aby správce daně šetřil práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a při vyžadování plnění jejich povinností využíval co nejméně zatěžujících prostředků, v § 6 odst. 2 daňového řádu (zásada spolupráce a vstřícnosti) a § 7 odst. 2 daňového řádu (zásada hospodárnosti).
6. Žalobkyně uvedla, že vedle kontrolní činnosti domovského finančního úřadu u ní dne 21.5.2018 zahájil kontrolu DPH za zdaňovací období červenec 2017 – září 2017 Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Pelhřimově, který kontrolu dne 5. 9. 2018 rozšířil o únor 2018. I když kontrola ze strany mimopražského finančního úřadu je administrativně náročnější (mimopražský finanční úřad nedisponuje stálými prostorami, proto se kontrola prováděla v různých kancelářích domovského finančního úřadu, posléze v kanceláři zástupce žalobkyně), vědoma si oprávnění finanční správy v oblasti zvláštní působnosti se žalobkyně provádění kontroly nijak nebránila a se správcem daně průběžně spolupracovala, a to až do zaslání Výzvy.

7. Žalobkyně dále uvedla, že kromě toho výše uvedené Územní pracoviště v Pelhřimově zahájilo u další korporace (VM solution s.r.o.), která má stejného jednatele, společníka, účetního i zástupce před správcem daně) dne 28. 2. 2018 kontrolu DPH za zdaňovací období květen 2017, červen 2017, červenec 2017 a srpen 2017. Dne 5. 9. 2018 pak tentýž úřad zahájil kontrolu DPH za září 2017, říjen 2017, listopad 2017, prosinec 2017, leden 2018, únor 2018 a kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2017 a další územní pracoviště pražského finančního úřadu (ÚZP pro Prahu 2) zaslalo dne 26. 9. 2018 další Výzvu k odstranění pochybností na DPH červenec 2018.
8. Tento stav žalobkyně považuje za neúnosný, neboť neustále se rozšiřující duplicitní požadavky vzájemně nekoordinovaných územních pracovišť správce daně se zcela vymykají kapacitním možnostem žalobkyně. Souběžně jsou prováděny kontroly ze tří územních pracovišť (příčemž jedno není místně příslušné a provádí kontrolu dvěma páry kontrolních pracovníků). Při obvyklém počtu dvou kontrolních pracovníků na jednu kontrolu se tak žalobkyně musí současně domlouvat na koordinaci s osmi pracovníky vzájemně nekoordinovaných územních pracovišť a jejich požadavky musí naplňovat v konečném důsledku jeden účetní a jeden daňový poradce. Zároveň žalobkyně musí plnit běžné provozní úkoly s aktuálními zdaňovacími obdobími, protože daňové povinnosti jsou pod vysokými sankcemi za opožděné plnění a musí se realizovat průběžně, nejčastěji měsíčně (např. přiznání k DPH, kontrolní hlášení apod.).
9. Žalobkyně vyjádřila pochopení pro to, že u různých kontrolovaných subjektů – korporací (byť se stejným jednatelem, společníkem, účetním a zástupcem před správcem daně) se koordinace jednotlivých územních pracovišť finančních úřadů nejvíce byt automatická, nerozumí však tomu, proč jí kontrolují dvě různá územní pracoviště. Vzhledem k tomu, že u žalobkyně nenastává změna činností v průběhu jednotlivých měsíců, dochází zcela evidentně ke zbytečným duplicitám, protože např. tytéž smlouvy, vysvětlení k jednotlivým činnostem apod. v rámci jejího podnikání je nucena předávat opakovaně různým finančním úřadům, resp. různým pracovníkům. Pokud už finanční orgány došly k názoru, že je nutno u žalobkyně provádět prověřování, nechápe, proč tak nemohlo být učiněno prostřednictvím jednoho územního pracoviště, resp. stejných kontrolních pracovníků, a proč je zatěžována stále se rozšiřujícím prověřováním prostřednictvím různých finančních úřadů, územních pracovišť i konkrétních kontrolních pracovníků. Tímto způsobem dochází ke zcela neúměrnému a zbytečnému zatěžování kontrolovaného subjektu z hlediska nákladů na zastupování i časovému a věcnému přetěžování konkrétních osob, které podklady pro různé duplicitní požadavky finančních orgánů připravují a žalobkyni zastupují. Jedná se o plýtvání časem nejen na straně žalobkyně, ale i na straně finanční správy, když spolupráci se stejnými obchodními partnery je nutno opakovaně probírat s různými pracovníky různých finančních úřadů či územních pracovišť. K plýtvání dochází nejen v oblasti lidských, ale i materiálních zdrojů, neboť příslušné písemnosti si duplicitně tisknou či kopírují různá pracoviště správce daně.
10. Takto prováděnou kontrolní činnost považuje žalobkyně za svévolnou, k čemuž citovala z důvodové zprávy k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým byl zaveden institut zvláštní působnosti, a tedy i možnost provádět kontrolu místně nepřislušným správcem daně: *„Navržené řešení umožní zejména koncentraci provádění kontrolních postupů u daně z přidané hodnoty ve vztahu ke všem článkům řetězce u jednoho správce daně, bez ohledu na obecná*

kritéria místní příslušnosti. Současně toto řešení předpokládá vysokou míru koordinace orgánů finanční a celní správy na daném úseku působnosti. Jelikož v daných věcech bude místně příslušných více správců daně, je současně zapotřebí upravit pravidla pro řešení kolizí při výkonu pravomocí, které z povahy věci může v konkrétním případě vykonávat výlučně jeden správce daně (především provádění daňové kontroly)...Zároveň je nutné upravit pravidla pro komunikaci mezi daňovým subjektem a správcem daně (zejména seznamování se s obsahem písemností zakládaných do spisu či uplatňování plných mocí), a to především v zájmu toho, aby navrženým řešením nedošlo k neproporcionálnímu zhoršení postavení daňových subjektů.“

11. Žalobkyně poukázala na praxi zneužívání postavení finančních orgánů v rozporu s deklarovaným záměrem zákonodárce, a to zejména u daňových subjektů v místní příslušnosti Finančního úřadu pro hl. město Prahu. Uvedla, že v praxi je zcela běžně zahajována kontrola u „pražských“ daňových subjektů mimopražskými finančními úřady, aniž by šlo o jakýkoli řetězec, který by měl cokoli společného s finančním úřadem či územním pracovištěm, které kontrolu provádí. Tak tomu je i v případě žalobkyně, která nemá s Územním pracovištěm v Pelhřimově cokoli společného, ani její dodavatelé či odběratelé nepocházejí z tohoto teritoria.
12. Žalobkyně vyjádřila názor, že finanční správa si prováděním kontrol u pražských subjektů pomocí mimopražských finančních úřadů řeší své vnitřní administrativní problémy (zřejmě nedostatek pracovníků v Praze) na úkor daňových subjektů, přičemž provádění konkrétních kontrol je pak zcela v rozporu s úmyslem zákonodárce (pružnější kontrola řetězců jedním finančním úřadem, který k nim má nejbližší). Praktická kontrolní činnost se pak zcela míjí s úmyslem zákonodárce i se základními zásadami správy daní, neboť nejenže není efektivnější, ale nekoordinovaností kontrol za jednotlivé měsíce naopak dochází k nárůstu administrativní činnosti na všech stranách a tím k nárůstu nákladů.
13. Podle žalobkyně je evidentní, že v případě měsíčních zdaňovacích období, jako je tomu u DPH, dochází pouze naprosto výjimečně ke změně činnosti či obchodních partnerů z měsíce na měsíc, a proto je provádění kontrol téže daně pouze v různých měsících různými finančními úřady zcela neefektivní. Nekoordinovaný postup finančních orgánů pak v podstatě směřuje k ohrožení činnosti žalobkyně, neboť je pro ni z důvodu nadměrného zatížení obtížné vyhovět průběžným daňovým povinnostem (zpracování průběžné účetní a daňové agendy, odevzdávání měsíčních daňových přiznání, kontrolních hlášení apod.).

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Potvrdil, že místně příslušným správcem daně pro žalobkyni je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, přičemž daňový spis daňového subjektu je uložen u Územního pracoviště pro Prahu 8, a to v souladu s Pokynem GFŘ-D-12. S účinností novely zákona o finanční správě, která zavedla vybranou působnost finančních úřadů na území ČR, se užívá pojmů aktivní finanční úřad, který není vůči daňovému subjektu obecně místně příslušným správcem daně a může u něj vykonávat pouze vybranou působnost, a dále domovský finanční úřad, který je vůči daňovému subjektu obecně místně příslušným správcem daně v souladu s § 13 daňového řádu. V tomto případě je pro žalobkyni domovským finančním úřadem Finanční úřad pro hlavní

město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 8 a aktivním finančním úřadem Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Pelhřimově (dále též „aktivní finanční úřad“).

15. Žalovaný uvedl, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina, Územní pracoviště v Pelhřimově, zahájil z pozice aktivního finančního úřadu u žalobkyně dne 21. 5. 2018 daňovou kontrolu ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září 2017 a dne 5. 9. 2018 rozšířil daňovou kontrolu o zdaňovací období únor 2018, a to z důvodu detekování řetězce plátců daně z přidané hodnoty. V dané věci je nesporné, že aktivní finanční úřad takto postupovat mohl. Skutečnost, že provádění daňové kontroly, které patří do vybrané působnosti dle výše zmíněné právní úpravy, může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad, potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 3. 2018 sp. zn. II. ÚS 928/18.
16. Žalobkyní napadená daňová kontrola na DPH za zdaňovací období květen 2017 byla domovským finančním úřadem zahájena dne 7. 11. 2017, a to v rozsahu pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, kdy předmětem postupu k odstranění pochybností byla přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Moravia Facility Service s.r.o., jež žalobkyně evidovala v oddílu B2 svého kontrolního hlášení za období květen 2017, přičemž uvedený dodavatel vykázal ve svém kontrolním hlášení za předmětné zdaňovací období u uvedeného plnění nižší daň na výstupu než žalobkyně ve svém kontrolním hlášení daň na vstupu. Vzhledem k tomu, že aktivní finanční úřad následně na základě analýzy kontrolních hlášení detekoval řetězec plátců, jehož jsou žalobkyně i obchodní korporace Moravia Facility Service s.r.o., součástí, zahájil u žalobkyně aktivní finanční úřad dne 21. 5. 2018 kontrolu DPH za zdaňovací období červenec až září 2017 a dále ji dne 5. 9. 2018 rozšířil o zdaňovací období únor 2018.
17. Podle § 12 odst. 3 zákona o finanční správě provede kontrolní postup při správě daní finanční úřad, který jej zahájil nejdříve. Na základě tohoto pravidla je pro předmětné zdaňovací období omezena kompetence jiných finančních úřadů, to se však netýká jiných zdaňovacích období. Žalobkyně podala dne 26. 6. 2017 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2017, čímž bylo ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu zahájeno řízení. Daňové řízení se vždy vede o jedné dani za jedno zdaňovací období.
18. Z uvedených skutečností je podle žalovaného zřejmé, že na domovském finančním úřadě probíhá kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017, v rámci které je sice prověřován dodavatel Moravia Facility Service s.r.o., který je součástí řetězce prověřovaného u aktivního finančního úřadu, nicméně daňová kontrola za období květen 2017 byla u domovského finančního úřadu zahájena nejdříve, a proto musí být za toto zdaňovací období v souladu s § 12 odst. 3 zákona o finanční správě tímto domovským finančním úřadem také provedena. Daňové řízení vedená za jednotlivá zdaňovací období jsou zcela nezávislá, a přestože domovský finanční úřad prověřuje obchodní vztah žalobkyně se subjektem, který je součástí detekovaného řetězce, zdaňovací období kontrolovaná aktivním finančním úřadem nesouvisí s předmětem kontroly prováděné domovským finančním úřadem.
19. K námitce žalobkyně, že si žalovaný tímto postupem pouze řeší vlastní administrativní nedostatky, odkázal žalovaný na komentář k ust. § 8 odst. 2 zákona o finanční správě,

který uvádí následující: „Na základě novely zákona o finanční správě získaly finanční úřady od 29. 8. 2016 možnost vykonávat svou působnost na území celé České republiky. Na rozdíl od Generálního finančního ředitelství a Odvolacího finančního ředitelství se ovšem nejedná o obecnou celorepublikovou územní působnost. Finanční úřady mohou vykonávat na území celé České republiky pouze tzv. vybranou působnost, která zahrnuje vyhledávací a kontrolní činnosti při správě daní. V tomto ohledu tedy zákon o finanční správě nepřímou novelizuje § 13 daňového řádu, který stanoví obecná pravidla pro určení místní příslušnosti správců daně. Rozšíření územní působnosti v případě vybrané působnosti se nicméně týká pouze finančních úřadů, nikoliv všech správců daně. Tento krok dává finanční správě prostor pro zvýšení její efektivity a akceschopnosti. Primárně totiž umožňuje rozložit poměrně administrativně a časově náročnou agendu v podobě vyhledávací a kontrolní činnosti rovnoměrně mezi všechny finanční úřady v České republice, a ulevit tak dlouhodobě přetíženým finančním úřadům s velkým počtem daňových subjektů, kde je statisticky šance na daňovou kontrolu jednou za několik desítek let. Takový stav je především z hlediska preventivní funkce daňové kontroly jistě nežádoucí.“ Uvedenou žalobní námitku je tak třeba odmítnout jako nedůvodnou, neboť z uvedeného vyplývá, že přenos administrativní zátěže z jednoho finančního úřadu na druhý byl v podstatě jedním ze smyslů přijetí novely zákona o finanční správě.

20. Žalovaný dále uvedl, že v daném případě nedochází ke svévoli finančních orgánů při provádění kontrolních postupů. Zákon nepožaduje odůvodnění toho, proč u daňového subjektu je vybraná působnost prováděna jiným než obecně místně příslušným správcem daně. Tato skutečnost je důsledkem toho, že finanční úřad při výkonu vybrané působnosti vykonává svoji celorepublikovou zákonnou územní působnost, což samo o sobě z povahy věci nevyžaduje zdůvodnění. Správce daně provádějící vybranou působnost však musí dodržet základní zásady správy daní a další povinnosti dané mu zákonem a musí umožnit daňovému subjektu uplatnit veškerá práva tak, jak by to činil obecně místně příslušný správce daně. To, že vybranou působnost provádí finanční úřad, který není obecně místně příslušným správcem daně, neznamená, že daňový subjekt nebude moci předkládat důkazní prostředky a že tyto důkazní prostředky nebudou řádně hodnoceny. Daňový subjekt má i v tomto případě možnost nahlížet do spisu. Navíc dle § 13 odst. 4 zákona o finanční správě má právo seznámit se s obsahem písemnosti zakládající do spisu v souvislosti s výkonem vybrané působnosti, pokud není součástí vyhledávací části spisu, také u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci, o které se vede řízení, kterého se vybraná působnost týká, jde-li o podání učiněné elektronicky, úřední záznam, protokol, zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí, a další písemnosti, pokud byly finančním úřadem doručeny elektronicky.
21. Podle žalovaného by nevhodným, resp. nezákonným postupem byla např. situace, kdy by byla bez zjevného a oprávněného důvodu daňová kontrola každé daně a zdaňovacího období prováděna jiným finančním úřadem. Tato situace však v daném případě nenastala, neboť nejprve byl dne 28. 7. 2017 zahájen kontrolní postup, resp. postup k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za období květen 2017 u domovského finančního úřadu, a to na základě nesrovnalostí zjištěných v kontrolních hlášeních žalobkyně a dodavatele Moravia Facility Service s.r.o., který byl následně dne 7. 11. 2017 překlopen do daňové kontroly. Teprve následně byla aktivním finančním úřadem dne 21. 5. 2018 zahájena kontrola DPH za zdaňovací období červenec až září 2017 a dne 5. 9. 2018 byla rozšířena o zdaňovací období únor 2018, a to na základě detekování řetězce plátců. Tento

postup je zcela v souladu s platnými právními předpisy i se zásadami správy daní, stejně jako s judikaturou, komentářovou literaturou i důvodovou zprávou. V daném případě nelze hovořit o porušení zásady přiměřenosti, resp. hospodárnosti, ani zásady spolupráce či vstřícnosti, daňovou kontrolou probíhající u místně příslušného správce daně nevznikají žalobkyni žádné nepřiměřené náklady a žalovaný správce daně svou pravomoc vykonává přiměřeným a rozumným způsobem, a to v souladu se zásadami vstřícnosti a slušnosti.

22. K námitce, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina současně zahájil také kontrolu DPH za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018 u daňového subjektu VM solution CZ s.r.o., který má stejného jednatele, společníka, účetního i zástupce před správcem daně jako žalobkyně a jehož místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, žalovaný uvedl, že tato skutečnost rozhodně nemůže jít k tíži správce daně, neboť každé daňové řízení a každý kontrolní postup je veden vždy ve věci jednoho konkrétního daňového subjektu a správce daně nemůže své požadavky v jejich věci spojit, neboť by se tak dopustil porušení mlčenlivosti. Skutečnost, že se obě společnosti nachází ve stejném prověřovaném řetězci plátců, přičemž mají stejného zástupce, který je před správcem daně zastupuje, nemůže správce daně při svém postupu zohledňovat. Správce daně naopak v souladu se zásadami správy daní ke každému daňovému subjektu, jak k žalobkyni, tak ke společnosti VM solution CZ s.r.o., přistupuje samostatně a vede s každým samostatné řízení, resp. kontrolní postup.
23. Žalovaný doplnil, že žalobkyně v rámci kontrolních postupů prováděných domovským finančním úřadem ohledně DPH za zdaňovací období květen 2017 předkládala důkazní prostředky a podávala vysvětlení při ústních jednáních i prostřednictvím datové schránky v období od 28.7.2017 do 27.9.2017. V této době však nebyly prováděny kontrolní postupy za jiná zdaňovací období, a nemohlo tedy docházet k duplicitním požadavkům správce daně ani k nadměrnému zatěžování, když jednání probíhala u místně příslušného správce daně a vždy po dohodě s jednatelem žalobkyně. Správce daně rovněž ve snaze co nejméně zatěžovat žalobkyni vykonával úkony i bez její součinnosti, přičemž o provedených úkonech, získaných důkazních prostředcích a jejich hodnocení byl daňový subjekt vyrozuměn v odůvodnění výzvy k prokázání skutečností č.j. 7922516/18/2008-60562-111307 ze dne 22. 10. 2018. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně volil takové postupy, které žalobkyni zatěžují co nejméně.
24. Žalovaný současně uvedl, že domovský i aktivní finanční úřad v rámci vedených daňových kontrol prověřují plnění od stejného dodavatele, ale způsob, jakými důkazními prostředky bude plnění prokazováno, je zcela v dispozici žalobkyně. Pokud žalobkyně důkazní prostředky, kterými má v úmyslu prokazovat domovským finančním úřadem požadované skutečnosti, již předložila aktivnímu finančnímu úřadu, je na žalobkyni, aby konkrétní důkazní prostředky označila. Domovský finanční úřad pak nepožaduje jejich předložení, ale takto označené důkazní prostředky si vyžádá od příslušného aktivního finančního úřadu. Nadto žalovaný citoval z nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, ve kterém Ústavní soud uvádí: „...daňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu shromažďovat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek.“

IV. Replika žalobkyně

25. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného kategorizovala duplicity, k nimž v případě souběžného provádění daňové kontroly ze strany svou odlišných finančních úřadů dochází, a které působí opakované nadměrné zatížení nejen žalobkyni, ale též státní správě. Jedná se o duplicity a) obecné – každému úřadu je nutno zvlášť vysvětlit, čím se žalobkyně zabývá, jakou má organizační strukturu, proč a na co vůbec potřebuje např. prověřovanou reklamu, jakým způsobem je vedena daňová evidence a účetnictví, co znamenají příslušné symboly na dokladech, každý úřad zvlášť zkoumá a táže se, jaká má firma živnostenská oprávnění, kdo může vystupovat jménem firmy atd. Tato duplicita by v případě prověřování jedním finančním úřadem zcela odpadla; b) organizační a formální – pod ně žalobkyně podřadila nutnost domlouvání samostatných jednání pro Územní pracoviště z Pelhřimova (kontrola období červenec 2017-září 2017) a Územní pracoviště pro Prahu 8 (kontrola období květen 2017), a to se všemi nezbytnými formalitami (sepisování samostatných protokolů, seznamování žalobkyně s rozsáhlým poučením, nutnost na každou výzvu z různých finančních úřadů samostatně odpovědět, zkompletovat a podat zásilku atd.) Pokud se kontrolní činnost protahuje na roky, tak jak je tomu v tomto případě, žalobkyni vznikají zbytečné výdaje na vlastní pracovníky či najaté zástupce; c) duplicity v prověřování konkrétních firem či plnění – zde žalobkyně poukázala na prověřování plnění od dodavatele žalobkyně (Moravia Facility Service s.r.o.) oběma finančními úřady zvlášť.
26. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného, která může navodit dojem, že aktivní finanční úřad a domovský finanční úřad provádějí kontrolu ve vztahu k naprosto odlišným problematikám, které se nepřekrývají. K tomu žalobkyně poukázala na výzvu Územního pracoviště v Pelhřimově ze dne 12.10.2018, č.j. 1615908/18/2910-60561-302260, ve které jsou požadovány duplicitně důkazy, které žalobkyně již předložila pražskému územnímu pracovišti.
27. Žalobkyně připomněla, že kromě výše uvedených duplicit provádí zároveň jiné pražské územní pracoviště a jiní kontrolní pracovníci Územního pracoviště v Pelhřimově další kontroly u korporace VM solution, která má stejného společníka, jednatele, účetního i daňového poradce. Za korporaci VM solution byly podány samostatné zásahové žaloby, nicméně podle žalobkyně je nutné hodnotit postupy finanční správy při pohledu na její neefektivní činnost jako celek. Pokud se žalovaný snaží deklarovat svoji údajnou vstřícnost tím, že jednání probíhají v Praze, dílem v kanceláři daňového poradce, dílem v prostorách některého pražského územního pracoviště, žalobkyně uvádí, že ústní jednání v kanceláři daňového poradce obvykle probíhají tak, že na obě firmy (CPS i VM solution) přijedou z Pelhřimova naráz všichni čtyři kontrolní pracovníci. Dva z nich pak i několik hodin „nečinně koukají z okna“, dokud se neprovede jednání o jedné ze zmiňovaných kontrolovaných firem a teprve poté „až přijdou na řadu“, dochází k jejich výkonu práce. I zde tedy evidentně dochází k porušení zásady efektivnosti vyjádřené v daňovém řádu.
28. V případě jednání na pražských územních pracovištích dále vzniká organizační problém daný tím, že mimopražští úředníci nemají pro své potřeby vyčleněny konkrétní kanceláře, jednání se tak časují do dob, kdy je např. volná zasedací místnost na příslušném územním pracovišti apod. S tím také souvisí častá nedosažitelnost pracovníků finančního úřadu pro operativní kontakt, neboť na telefonní čísla na pevnou linku uvedená na písemnostech

pelhřimovského pracoviště se nedá dovolat, protože značnou část své činnosti vykonávají v Praze. Pražské číslo však také není k dispozici, neboť, jak je výše uvedeno, „nemají stálou základnu“ a nelze zjistit, na kterém pražském územním pracovišti zrovna pobývají, a i kdyby to žalobkyně zjistila, na telefonní ústředně pražského územního pracoviště je neznají, a tudíž neví, kam přepojit hovor. Mobilní čísla pak kontrolní pracovníci nesdělují, a pokud zavolají oni, objeví se buď „číslo je skryté“, a pokud se náhodou objeví nějaké konkrétní číslo a žalobkyně na něj chce zavolat zpět, pak se dovolá do ústředny a nastane stejný problém jako s pevnou linkou – pracovník není k dispozici.

29. V reakci na citaci nálezů Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 žalobkyně uvedla, že si je samozřejmě vědoma toho, že platná právní úprava kontrolu ze strany státních orgánů umožňuje a je si vědoma i omezení z takové kontroly plynoucích. Žaloba však nesměřuje proti kontrole jako takové, nýbrž proti způsobu, jakým je prováděna; žalobkyně má totiž za to, že ve vztahu k ní již byly překročeny jí popsané hranice.
30. Podáním ze dne 20.5.2019 žalobkyně soud před nařízeným ústním jednáním informovala o aktuální situaci, resp. popsala nové úkony správců daně, které nastaly po podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného. Žalobkyně uvedla, že na 19. 3. 2019 předvolalo každé územní pracoviště (dále též „ÚZP“) samostatně k výsledku svědka V. K.e, dřívějšího jednatele dodavatele žalobkyně Moravia Facility Service s.r.o., a to ÚZP pro Prahu 8 na 10.00 hod. a ÚZP Pelhřimov na 11.00 hod. Vzhledem k tomu, že plnění od této firmy bylo ve všech kontrolovaných obdobích obdobného rázu, bylo předem jasné, že provádění samostatných výsledků dvěma územními pracovišti bude nepochybně duplicitní. Přesto na něm obě pracoviště trvala. Svědek se na předvolání bohužel nedostavil. Tím došlo k dalšímu zbytečnému nároku na časové a finanční prostředky žalobkyně i státního rozpočtu. Protože byla svědkovi zaslána dvě předvolání, jedno na 10 hodin a druhé na 11 hodin, bylo nutno poté, co se nedostavil v 10 hodin, dále čekat do 11 hodin, zda se nedostaví na druhé předvolání zaslání ÚZP v Pelhřimově. Pokud by byla kontrola (a tím i výsledek) prováděna pouze jedním ÚZP, pak by již při nedostavení se svědka na předvolání v 10 hodin mohlo být jednání ukončeno a nemusely by vznikat náklady žalobkyni na druhé zastupování v 11 hodin, které skončilo se stejným výsledkem. Stejně tak nemusely být vázány kapacity dvou kontrolních pracovníků z ÚZP Pelhřimov, kteří byli přítomni již v 10 hodin na čase vyhrazeném pro ÚZP Pro Prahu 8.
31. Z protokolu o neuskutečněném výsledku svědka č.j.: 2105663/19/2008-60562-111307 ze dne 19.3.2019 podle žalobkyně plyne, že obě ÚZP provádějící kontrolu naprosto nemají vyjasněny vzájemné kompetence, a v důsledku toho ani nejsou schopny poskytnout řádné poučení osobám přítomným na jednání (viz „Vyjádření poučených osob na str. 3 protokolu). Vzhledem k tomu, že obě ÚZP trvala na tom, že provádí každé svou samostatnou kontrolu, bylo při sepisování protokolu nutno vyjasnit, s kterým ÚZP zástupce žalobkyně vlastně jedná (jednání byli přítomni jak pracovníci ÚZP pro Prahu 8, tak ÚZP Pelhřimov). Tito pracovníci se nebyli schopni dohodnout, jak správně má jednání probíhat. Nejprve chtělo sepsat protokol každé ÚZP zvlášť, poté změnili názor a rozhodli se sepsat protokol pod hlavičkou ÚZP pro Prahu 8. Jak je v protokolu uvedeno, zástupce žalobkyně byl nucen prohlásit, že nerozumí poučení, neboť neví, s kým vlastně jedná. Jde přitom o otázku nikoli pouze formální, neboť součástí protokolu mohou být rozhodnutí

vyhlášená správcem daně při jednání či informace o průběhu kontroly apod., a daňový subjekt má nepochybně právo, aby věděl, s kým jedná, když ÚZP trvají na tom, že jde o samostatné, na sobě nezávislé kontroly.

32. Jak je patrné z protokolu, pracovníci obou ÚZP měli ve svých kompetencích naprostý zmatek, což vyvrcholilo tím, že Ing. Š. z ÚZP pro Prahu 8 ve 12 hodin opustil místnost, aniž vysvětlil, kam jde a kdy se vrátí. V místnosti zůstali překvapení kontrolní pracovníci ÚZP Pelhřimov, kteří si nevěděli rady. Po půl hodině čekání zástupce žalobkyně navrhl pokračování v jednání, protože z jeho pohledu byli přítomni alespoň pracovníci ÚZP Pelhřimov. Ti to však odmítli, naštěstí ale porušili dřívější zákaz Ing. Š., který nařídil, že po dobu jeho nepřítomnosti nesmí z místnosti nikdo odcházet a cítili se kompetentní alespoň umožnit „biologickou“ krátkou přestávku. V jednání však odmítli pokračovat. Po návratu Ing. Š. se tento pokusil zkusit předcházející průběh jednání, což je v protokolu zaznamenáno. Z uvedeného postupu pracovníků správce daně podle žalobkyně jasně vyplývá porušení § 5 odst. 3, § 6 odst. 2 a 4 a § 7 odst. 2 daňového řádu.
33. Vzhledem k tomu, že na první datum výsledku se svědek V. K. nedostavil, bylo přikročeno k jeho opakovanému předvolání na 14. 5. 2019. Opět došlo k jeho duplicitnímu předvolání – ÚZP pro Prahu 8 jej předvolal na 9.00 hod., ÚZP Pelhřimov pak na 11.00 hod., v obou případech do prostor ÚZP pro Prahu 8. Výslech ÚZP pro Prahu 8 byl zachycen v protokolu č.j. 4565104/19/2008-60562-111307 ze dne 14. 5. 2019. Obě ÚZP se však opět nezkoordinovala a neodhadla časovou náročnost otázek (z protokolu vyplývá, že ÚZP pro Prahu 8 mělo připraveno 72 otázek, což je samozřejmě na pouhé dvě vyhrazené hodiny příliš mnoho, pak ještě muselo umožnit klást otázky žalobkyni). Tomuto výsledku nebyli zástupci ÚZP Pelhřimov přítomni, v 11 hodin, tedy v čase jimi původně plánovaného výsledku, však již seděli na chodbě a čekali na „svůj“ výslech. Pro značnou časovou náročnost výsledku prováděného ÚZP pro Prahu 8 bylo jednání ve 12.49 hod. přerušeno s tím, že po přestávce bude následovat výslech ÚZP Pelhřimov a po jeho dokončení bude pokračovat výslech ÚZP pro Prahu 8 (před pokračováním výsledku však bude provedeno nahlížení do spisu, protože z průběhu dopoledního výsledku prováděného ÚZP pro Prahu 8 vyplynulo, že správce daně předkládal svědkovi pouze některé dokumenty prokazující zdanitelná plnění mezi firmou Moravia a žalobkyní).
34. Ve 13.45 jednání pokračovalo výsledkem svědka ze strany ÚZP v Pelhřimově – jeho pracovníci tedy ve své pracovní době čekali zbytečně tři hodiny na chodbě ÚZP pro Prahu 8, až se dostane řada na „jejich“ výslech svědka K.. Průběh výsledku je zachycen v protokolu č.j. 1034182/19/2910-60563-302260 ze dne 14. 5. 2019. Přestože měli pracovníci ÚZP Pelhřimov již v polední přestávce k dispozici protokol z dopolední části výsledku prováděného ÚZP pro Prahu 8 a tento protokol měli před sebou i při jím vedeném výsledku, opakovaně kladli otázky, na které svědek odpovídal už dopoledne ÚZP pro Prahu 8. Na tuto skutečnost je opakovaně upozornil jak svědek, tak zástupce žalobkyně (viz zmíněný protokol), pracovníci však přesto ÚZP Pelhřimov opakovaně kladli další a další duplicitní otázky. Z protokolu je zřejmé, že takových byly nejméně 2/3 výsledku. Na upozornění žalobkyně tuto skutečnost ignorovali.
35. Po provedení výsledku ÚZP Pelhřimov mělo následovat nahlížení do spisu, protože ÚZP pro Prahu 8 při dopoledním výsledku svědkovi předkládalo pouze některé dokumenty

týkající se vzájemné obchodní spolupráce a žalobkyně považovala za důležité, aby se při prokazování uskutečnění plnění mezi firmou Moravia a žalobkyní vyjádřil ke všem dokumentům, které jsou k uvedené spolupráci k dispozici. Průběh nahlížení do spisu byl zadokumentován v protokolu č.j. 4581714/18/2008-60562-111307 ze dne 14. 5. 2019. Nahlížení do spisu upravuje § 13 odst. 4 zákona o finanční správě. Z tohoto ustanovení vyplývá, že: a) podání učiněné elektronicky, b) úřední záznam, c) protokol, d) zpráva o daňové kontrole, e) rozhodnutí, f) další písemnosti, pokud byly finančním úřadem doručeny elektronicky, musí být k dispozici pro nahlédnutí nejen na finančním úřadě vykonávajícím vybranou působnost, ale i na místně příslušném finančním úřadě, tedy v daném případě na Finančním úřadě pro hl. město Prahu, ÚZP pro Prahu 8.

36. Z uvedeného protokolu (viz str. 4) vyplývá, že na ÚZP pro Prahu 8 nebylo k dispozici několik set stran písemností, které mělo ÚZP Pelhřimov k dispozici prokazatelně v elektronické podobě. Pracovníci ÚZP pro Prahu 8 byli schopni pouze konstatovat, že pracovníci ÚZP Pelhřimov „již odjeli“. Přitom tito pracovníci byli ještě na začátku nahlížení do spisu přítomni na chodbě ÚZP Pro Prahu 8 a čekali na pokyn svých kolegů z ÚZP pro Prahu 8, co budou ze spisu potřebovat. Zřejmě tedy nebylo naplněno výše uvedené znění zákona o finanční správě a odpovídající část spisu z ÚZP Pelhřimov nebyla přítomna na ÚZP pro Prahu 8, ale pracovníci z Pelhřimova je měli s sebou v taškách, se kterými přijeli k výsledku, přičemž si s sebou vzali jen jimi vybranou část spisu, ve které oproti tomu, co mělo být dle zákona k dispozici na ÚZP pro Prahu 8, chybělo několik set stran.
37. Ve výsledku svědka K. ÚZP pro Prahu 8 bylo pokračováno od 18:48 hod. (viz str. 14 protokolu č. j.: 4565104/19/2008-60562-111307 ze dne 14. 5. 2019). Svědek tak musel od 15.30 do 18:48 hod. čekat na chodbě, až na něj opět dojde. Díky uvedenému, z velké části neúspěšnému nahlížení do spisu, kdy chybělo několik set stran, pak došlo již pouze na jednu otázku, neboť další již nebylo možno klást pro absenci velké části spisu (viz vyjádření zástupce žalobkyně na str. 14 protokolu). Jednání bylo ukončeno v 19.10 hod. Z výše popsaného průběhu jednání dne 14. 5. 2019 je zřejmé, že jednání trvalo 10 hodin (9,05 hod. - 19,10 hod.), přičemž v jeho průběhu docházelo ke zbytečným duplicitám a plýtvání časem i prostředky všech zúčastněných stran. Svědek musel strávit na finančním úřadě v konečném důsledku 10 hodin, přičemž díky chybějícím značným částem spisu stejně nemohl být vyslechnut komplexně. ÚZP nejprve chybně odhadla předpokládanou dobu výsledků, díky čemuž pracovníci ÚZP Pelhřimov začali svědka vyslýchat o skoro čtyři hodiny později, než plánovali, a po celou dobu tedy plýtvali svou pracovní dobou. Jejich výslech, který s tak velkým zpožděním začal, byl ze 2/3 duplicitní s dopoledním výsledkem provedeným ÚZP pro Prahu 8, což ÚZP přes opakované upozornění ignorovalo. Kromě toho chybělo několik set stran spisu, které pracovníci ÚZP Pelhřimov v rozporu se zákonem o finanční správě nedodali na místně příslušný finanční úřad v Praze. Díky tomu nemohl být kvalitně dokončen výslech svědka. Tím dle názoru žalobkyně došlo k porušení základních zásad správy daní.

V. Ústní jednání a obsah správních spisů

38. Při ústním jednání před soudem konaném dne 11.6.2019 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně se k věci samé vyjádřil v intencích vznesených

žalobních námitek, přičemž zdůraznil, že jakkoli formálně lze daňovou kontrolu ze strany vícero finančních úřadů provádět, žalobkyně je nepřiměřeně zatěžována duplicitami a nekompetentností finančních úřadů, což je v rozporu se zásadami správy daní (§ 5 odst. 2, § 7 odst. 2, § 6 odst. 2, 4 daňového řádu). Poukázal na ideový důvod novely zákona o finanční správě (243/2016 Sb.), kterým je snaha o rozkrývání podvodných řetězců, avšak za současné vysoké koordinace jednotlivých finančních úřadů. Žalobkyně ani její odběratelé a dodavatelé však v Pelhřimově vůbec neobchodují. Dále zástupce žalobkyně podrobně popsal aktuální vývoj v postupu finančních úřadů po podání žaloby (výslech svědka V. K. a okolnosti jej doprovázející), zmínil dezorganizaci práce finančních úřadů, resp. jejich pracovníků. Rovněž uvedl, že žalovaný překlopil postup k odstranění pochybností do daňové kontroly v době, kdy již věděl, že žalobkyni prověřuje jiný finanční úřad. K dotazu soudu ohledně překlopení do daňové kontroly u pražského finančního úřadu opravil své tvrzení a odkázal na skutečnosti uvedené v žalobě (k překlopení do daňové kontroly u pražského finančního úřadu došlo ještě před tím, než byla zahájena daňová kontrola ze strany aktivního finančního úřadu).

39. Zástupkyně žalované strany odkázala na vyjádření k žalobě. K vývoji situace popsanému zástupcem žalobkyně zástupkyně žalovaného zopakovala, že žalovaný zahájil daňovou kontrolu ještě předtím, než byla zahájena daňová kontrola ze strany jiného finančního úřadu. Poukázala na to, že se jedná o samostatná řízení. K okolnostem provázejícím výslech svědka (sepsání jednoho protokolu v den, kdy se svědek na výslech nedostavil, obsah protokolů o výslechu svědka, v nichž se shodovalo několik otázek), uvedla, že se nemohlo jednat o nezákonný zásah. Žalobkyně nebyla nadměrně zatěžována, žalovaný ji vycházel vstříc, množství důkazů obstarával samostatně, s žalobkyní komunikoval operativně a elektronicky. K namítané nekoordinaci pracovníků finanční správy zástupkyně žalovaného poukázala na působení tzv. koordinátora přítomného na „krajském“ finančním úřadě, který má tuto problematiku na starosti. K dotazu soudu upřesnila, že se jedná o osobu přítomnou na finančním úřadě, jedná se o člověka „na telefonu“ nápomocného k řešení problému, finanční úřady nicméně především komunikují mezi sebou.
40. Ze spisového materiálu žalovaného a ze spisové dokumentace aktivního finančního úřadu vyplývají následující, pro posouzení věci relevantní skutečnosti.
41. Dne 26. 6. 2017 podala žalobkyně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 a téhož dne podala také kontrolní hlášení za zdaňovací období květen 2017.
42. Dne 24. 7. 2017 a dne 26. 7. 2017 byly uskutečněny neformální telefonické hovory v rámci šetření zjištěných nesrovnalostí v kontrolním hlášení za období květen 2017, o čemž byly sepsány úřední záznamy č. j. 6038686/17/2008-60562-111307 a č. j. 6147570/17/2008-60562-111307.
43. Dne 28. 7. 2017 vydal domovský finanční úřad výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu č. j. 6161402/17/2008-52522-110809, která byla žalobkyni doručena do datové schránky dne 28. 7. 2017. Na výzvu k odstranění pochybností reagovala žalobkyně

dne 28.7.2018, 13. 8. 2017 a 14. 8. 2017 zasláním podkladů a písemností vztahujících se ke zdaňovacímu období květen 2017.

44. Dne 21. 8. 2017 byl uskutečněn telefonický hovor s jednatelem žalobkyně z důvodu sjednání termínu ústního jednání na 7. 9. 2017 (úřední záznam č. j. 6631734/17/2008-60562-111307) a dne 30. 8. 2017 byl uskutečněn telefonický hovor s jednatelem žalobkyně, který požádal o přeložení termínu ústního jednání na 12. 9. 2017 (úřední záznam č. j. 6855474/17/2008-60562-111307). Dne 12. 9. 2017 se u domovského finančního úřadu uskutečnilo ústní jednání, o jehož průběhu byl sepsán protokol č. j. 6988339/17/2008-60562-111307.
45. Dne 19. 9. 2017 zaslal domovský finanční úřad do datové schránky žalobkyně písemnost č.j. 7123072/17/2008-60562-111307, kterou žádal o doplnění důkazních prostředků. Žalobkyně reagovala podáními učiněnými dne 19. 9. 2017 (zaevidovanými pod č. j. 7159777/17/2008-60562-111307, č. j. 7159730/17/2008-60562-111307, č. j. 7159815/17/2008-60562-111307 a č.j. 7159906/17/2008-60562-111307) a dne 20. 9. 2017 (zaevidovaným pod č.j. 7167902/17/2008-60562-111307), kterými byly doloženy důkazní prostředky slíbené správci daně při ústním jednání ze dne 12. 9. 2017. Dne 20. 9. 2017 byl uskutečněn telefonický hovor s účetním žalobkyně ve věci žádosti o upřesnění poskytnutých důkazních prostředků (úřední záznam č. j. 7171180/17/2008-60562-111307).
46. Dne 21. 9. 2017 a 25. 9. 2017 obdržel domovský finanční úřad podání, kterými žalobkyně doplnila informace sdělené v protokolu o ústním jednání ze dne 12. 9. 2017 (zaevidovaná pod č.j. 7212513/17/2008-60562-111307 a č. j. 7304776/17/2008-60562-111307).
47. Na základě žádosti o přístup k datům z kontrolního hlášení dodavatele Moravia Facility Service s.r.o., DIČ: CZ29137039, č. j. 7449689/17/2008-60562-111307 nahlédl domovský finanční úřad do obsahu kontrolního hlášení za období květen 2017, o čemž sepsal úřední záznam č.j. 7477124/17/2008-60562-111307.
48. Dne 30. 10. 2017 byl uskutečněn telefonický hovor s jednatelem žalobkyně ve věci sjednání termínu ústního jednání na 7. 11. 2017, o čemž byl sepsán úřední záznam č. j. 8097825/17/2008-60562-111307. Ústní jednání se uskutečnilo dne 7. 11. 2017, v jeho průběhu byl ukončen postup k odstranění pochybností (viz protokol č. j. 8105550/17/2008-60562-111307) a současně byla zahájena daňová kontrola v rozsahu pochybností uvedených ve výzvě k odstranění pochybností (protokol č. j. 8107437/17/2008-60562-111307).
49. Dne 4. 12. 2017 zaslal správce daně výzvu k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu dodavateli Moravia Facility Service s.r.o., DIČ: CZ29137039 (č. j. 8458943/17/2008-60562-111307). Příjemce výzvy reagoval dne 21. 12. 2017 podáním zaevidovaným pod č.j. 9023912/17/2008-60562-111307.
50. Dne 23.1.2018 vyzval aktivní finanční úřad žalobkyni, aby mu v souladu s § 58 odst. 1 písm. b) daňového řádu poskytla údaje o jiných daňových subjektech (mj. i korporaci Moravia Facility Service s.r.o.), a to fotokopie všech daňových dokladů, které žalobkyni tyto subjekty vystavily. Na tuto výzvu žalobkyně odpověděla dne 7.2.2018.

51. Dne 20. 2. 2018 byla zaslána žádost o mezinárodní výměnu informací slovenské daňové správě (č. j. 792430/18/2008-60562-111307). Odpověď na mezinárodní dožádání obdržel domovský finanční úřad dne 17. 4. 2018 (č. j. 3481248/18/2008-60562-111307).
52. Dne 6.4.2018 oznámil aktivní finanční úřad žalobkyni, že u ní zahájí daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období červenec 2017, srpen 2017 a září 2017, s tím, že si žalobkyně může vybrat některý z navržených termínů zahájení daňové kontroly, jakož i místo zahájení (územní pracoviště domovského finančního úřadu žalobkyně v Praze nebo územní pracoviště aktivního finančního úřadu v Pelhřimově). Dopisem ze dne 16.4.2018 žalobkyně navrhla (jiný) termín k zahájení daňové kontroly, a sice 4.5.2018 v prostorách územního pracoviště svého domovského finančního úřadu. Následně byl telefonicky dojednáán nový termín k zahájení daňové kontroly, a sice 21.5.2018 na územním pracovišti finančního úřadu v Praze.
53. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21.5.2018 vyplývá předmět (DPH za zdaňovací období červenec 2017, srpen 2017 a září 2017) a rozsah daňové kontroly (všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně týkající se přijatých zdanitelných plnění ve vazbě na ověření oprávněnosti nárokovaného odpočtu daně). Žalobkyně byla zároveň informována o tom, že dokumenty daňového spisu budou umístěny na územním pracovišti aktivního finančního úřadu, tj. v Pelhřimově. Bylo dohodnuto, že žalobkyně předloží další vyžádané doklady a zodpoví nezodpovězené dotazy do 11.6.2018.
54. Dne 7.6.2018 žalobkyně reagovala na některé dotazy aktivního finančního úřadu ze dne 21.5.2018 a předložila požadované doklady. Dne 26.6.2018 byly na územním pracovišti finančního úřadu v Praze žalobkyni vráceny zapůjčené doklady.
55. Dne 27.8.2018 byla žalobkyně informována ze strany aktivního finančního úřadu o rozšíření daňové kontroly DPH na zdaňovací období únor 2018 a za tímto účelem bylo domluveno jednání na termín 5.9.2018, přičemž místem rozšířené daňové kontroly budou prostory žalobkyně v Praze.
56. Z protokolu o rozšíření daňové kontroly ze dne 5.9.2018 vyplývá předmět (DPH za zdaňovací období únor 2018) a rozsah daňové kontroly (všechny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně týkající se přijatých zdanitelných plnění ve vazbě na ověření oprávněnosti nárokovaného odpočtu daně). Vzhledem k tomu, že žalobkyně nesouhlasila s rozsahem vyžádaných dokladů, podala proti tomuto postupu stížnost podle § 261 daňového řádu. Tato stížnost byla dne 5.10.2018 vyhodnocena jako důvodná a správci daně bylo uloženo, aby revidoval objem prvotně požadovaných dokladů v protokolu ze dne 5.9.2018, a to o doklady týkající se uskutečněných zdanitelných plnění.
57. Dne 12.10.2018 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností týkajících se DPH za období červenec 2017, srpen 2017 a září 2017 u konkrétně specifikovaných zdanitelných plnění.

58. Dne 16.10.2018 byla žalobkyně při ústním jednání uvědomena o rozšíření daňové kontroly za zdaňovací období červenec 2017, srpen 2017 a září 2017, a to o všechny skutečnosti týkající se uskutečněných zdanitelných plnění (daňová kontrola je tak prováděna pro stanovenou daň a období v plném rozsahu) a ve vztahu k již rozšířenému rozsahu daňové kontroly o zdaňovací období únor 2018 byla vyzvána k předložení dokladů.
59. Dne 22. 10. 2018 byla žalobkyni doručena výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu (č. j. 7922516/18/2008-60562-111307). Na výzvu k prokázání skutečností reagovala žalobkyně podáním žádosti o prodloužení lhůty k plnění povinností stanovených výzvou (č. j. 8221051/18/2008-60562-111307). Správce daně rozhodl o žádosti o prodloužení lhůty dne 8. 11. 2018 pod č. j. 8297608/18/2008-60562-111307, rozhodnutí o prodloužení lhůty bylo doručeno zástupci žalobkyně do jeho datové schránky dne 9. 11. 2018.
60. Dne 23.10.2018 požádala žalobkyně aktivní finanční úřad o prodloužení lhůty k prokázání skutečností týkajících se DPH uvedených ve výzvě ze dne 12.10.2018 (a to s ohledem na objem požadavků a skutečnost, že je souběžně prováděna kontrola u více korporací, které obstarává stejný účetní). Této žádosti správce daně vyhověl, lhůtu prodloužil do 14.12.2018 (původní lhůta byla určena do 12.11.2018).
61. Dne 9. 11. 2018 obdržel domovský finanční úřad stížnost proti postupu správce daně dle § 261 daňového řádu, v níž zástupce žalobkyně namítal, že u daňového subjektu provádí kontrolní postupy více finančních úřadů. Stížnost byla správcem daně vyhodnocena jako nedůvodná, o čemž byl zástupce žalobkyně vyrozuměn dne 17.12.2018. Dne 14. 12. 2018 obdržel správce daně odpověď zástupce žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností, a dne 14. 1. 2019 byla Odvolacímu finančnímu ředitelství doručena žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu.
62. Dne 14.12.2018 zaslala žalobkyně aktivnímu finančnímu úřadu žádost o přerušení kontroly, a to s ohledem na avizované podání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti ze dne 9.11.2018 a s ohledem na podání zásahové žaloby ke Krajskému soudu v Brně, a vyjádřila se k jednotlivým bodům výzvy ze dne 12.10.2018.

VI. Posouzení věci soudem

63. Žalobkyně se domáhá soudní ochrany prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s.ř.s., který spatřuje ve způsobu výkonu daňové kontroly ze strany žalovaného. Podle ust. § 82 odst. 1 s.ř.s. se může *každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný*. Vzhledem k tomu, že v daném případě dosud nedošlo k ukončení tvrzeného zásahu, jedná se o tzv. zápůrčí žalobu, která je zároveň přípustná (k tomu lze s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42 dodat, že stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu nebylo nutno před jejím podáním vyčerpat), a soud tak mohl přistoupit k jejímu věcnému projednání; přitom vyšel z následujících judikатурních východisek.

64. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že nezákonným je takový zásah, u něhož jsou kumulativně splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, který není rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka); v případě zápůrčí zásahové žaloby je pak nutno, aby zásah nebo jeho důsledky trvaly, případně aby hrozilo opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (srov. rozsudky ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 69, či ze dne 3. 11. 2015, č.j. 4 Azs 155/2017-20 atp.).
65. Zahájení a provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, neboť zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřípustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti, v rozporu s právem na respektování obydlí), viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS. V rozsudku ze dne 29.8.2014, č.j. 5 Afs 34/2014-39, Nejvyšší správní soud rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně) a „nedaňová“ práva (např. na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby daňového subjektu, právo na ochranu vlastnictví, právo podnikat nebo provozovat jinou hospodářskou činnost). Ve vztahu k „daňovým“ právům uvedl, že se plně uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, tedy lze tato práva chránit prostřednictvím žaloby proti rozhodnutí a ve vztahu k „nedaňovým“ právům pak uvedl, že „nezákonná daňová kontrola, proti níž se lze samostatně domáhat ochrany proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (včetně žaloby směřující „jen“ k deklaratornímu výroku soudu o její nezákonnosti), zasahuje do „nedaňové“ sféry daňového subjektu“. V tomto ohledu je tedy žaloba na ochranu před nezákonným zásahem v podobě dopadů daňové kontroly do „nedaňové“ sféry daňového subjektu nástrojem zcela přiléhavým.
66. V naposledy zmíněném rozsudku se Nejvyšší správní soud rovněž vyjádřil k povaze daňové kontroly z pohledu možných zásahů následovně: „U daňové kontroly je potřeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do sféry jednotlivce, se může v závislosti na typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou, v jejímž průběhu teprve dojde k postupu nezákonnému - úkonu - ze strany pracovníka správce daně. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly přitom představuje nezákonný zásah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publ. pod č. 720/2005 Sb. NSS).
67. Zásahovou žalobou se tedy lze bránit proti různým aspektům daňové kontroly. „V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. §

148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojít proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojít proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole“... V řízení o zásahové žalobě tak soud posuzuje, zda byla daňová kontrola prováděna „způsobem, který do právní sféry žalobce zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřijatelného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS).

68. Ve vztahu k provádění daňové kontroly jako takové je pak nutno zohlednit též další judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, č. j. 1 Afs 28/2010 - 107, č. j. 8 Afs 63/2010 - 106, č. j. 5 Afs 61/2010 - 65 nebo č. j. 9 Afs 54/2010 - 84) a Ústavního soudu (zejména stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11), z níž vyplývá, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat žádným konkrétním podezřením o krácení daňové povinnosti ze strany kontrolovaného daňového subjektu. Daňová kontrola je jedním z prostředků generální prevence před krácením daní ze strany poplatníků/plátců daní; lze ji proto zpravidla zahájit u každého daňového subjektu, a to bez jakýchkoliv podezření či důvodů, kterými by musel správce daně nutně disponovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2013, č.j. 7 Afs 65/2013-40).
69. V posuzované věci je nastolen spor o to, zda postup žalovaného jakožto správce daně (resp. finanční správy) vůči žalobkyni při provádění daňové kontroly je jako celek (tj. souhrn souběžně prováděných daňových kontrol místně příslušného finančního úřadu žalobkyně a aktivního finančního úřadu) postupem vykazujícím nezákonnou intenzitu, a to v podobě nadměrné zátěže, kterou již žalobkyně nemůže být povinna snášet. Zároveň je však nutno reflektovat, že se jedná o žalobu namířenou toliko proti postupu žalovaného (nikoli proti Finančnímu úřadu pro kraj Vysočina, který spadá do místní příslušnosti Krajského soudu v Brně), resp. o žalobu, která požaduje ukončení daňové kontroly prováděné ze strany žalovaného. Jakkoli tedy soud vnímá podanou žalobu jako obranu proti postupu finanční správy (jako celku) vůči žalobkyni, a z tohoto důvodu tedy bude brát v potaz i souběžnou činnost aktivního finančního úřadu prováděnou ve vztahu k žalobkyni paralelně k daňové kontrole vykonávané žalovaným, předmětem soudního přezkumu je primárně postup žalovaného, tj. domovského finančního úřadu vůči žalobkyni.
70. Nejprve se soud zabýval otázkou, zda je v souladu se zákonem takový postup finanční správy, kdy je u jednoho daňového subjektu prováděna daňová kontrola ze strany vícero finančních úřadů, byť ve vztahu k různým zdaňovacím obdobím.
71. Podle § 8 odst. 2 zákona o finanční správě *finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu.*

Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky. Podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě se vybranou působností pro účely tohoto zákona rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Obě citovaná ustanovení byla do zákona o finanční správě vložena zákonem č. 243/2016 Sb.

72. K možnosti zahájit daňovou kontrolu „místně nepříslušným“ finančním úřadem, tj. v rámci výkonu vybrané působnosti, se již vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20.12.2017, č.j. 10 Afs 269/2017-34, v němž takový postup vybraného (aktivního) finančního úřadu aproboval. Konstatoval, že: *„Vybraná působnost je zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o finanční správě. Ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2 zákona o finanční správě). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o finanční správě nutné nahlížet jako na lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 1 a 2 o finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě). Vztahu speciality zákona o finanční správě k daňovému řádu v daném případě odpovídá i skutečnost, že zatímco daňový řád obsahuje obecná pravidla pro určení příslušnosti všech správců daně, úprava vybrané působnosti v zákoně o finanční správě se vztahuje pouze na finanční úřady, tedy kategorii užší.“* Zároveň Nejvyšší správní soud poukázal na ust. § 12 odst. 3 zákona o finanční správě (cit. *Kontrolní postup při správě daní provede finanční úřad, který jej zahájil nejdříve.*), který řeší kolizi místní příslušnosti více finančních úřadů při výkonu kontrolní činnosti a souběžné provádění daňové kontroly se stejným předmětem vícero finančními úřady jednoznačně vylučuje.
73. Z uvedeného lze dovodit, že právní úprava umožňuje, aby u jednoho daňového subjektu provádělo daňovou kontrolu více finančních úřadů souběžně, je-li každá z těchto kontrol vymezena jiným předmětem. Jinými slovy, nepřekrývaly se rozsah daňové kontroly prováděné u jednoho daňového subjektu místně příslušným finančním úřadem s rozsahem daňové kontroly souběžně prováděné u stejného daňového subjektu finančním úřadem v rámci tzv. vybrané působnosti, takový postup lze obecně považovat za souladný se zákonem. Žalobkyně ostatně tuto skutečnost nerozpориje, neboť nezákonnost zásahu nespatiřuje v tom, že je ve vztahu k ní vedena souběžně daňová kontrola vymezená jinými zdaňovacími obdobími (DPH za květen 2017 ze strany žalovaného jakožto místně příslušného finančního úřadu a červenec 2017 – září 2017 a únor 2018 ze strany tzv. vybraného finančního úřadu). Nezákonnost shledává v tom, že je při provádění této kontrolní činnosti nadměrně, resp. zbytečně zatěžována duplicitami, jeř by se v případě provádění daňové kontroly ze strany jednoho finančního úřadu nevyskytovaly.
74. Z důvodové zprávy k novele zákona o finanční správě 243/2016 Sb., ve spojení se Závěrečnou zprávou z hodnocení dopadů regulace (RIA), viz sněmovní tisk č. 717/0, PS PČR, 7. volební období, je seznatelné, že předkladatel této novely, jejímž cílem bylo především odstranění limitu místní příslušnosti správce daně při provádění daňové kontroly, popř. dalších kontrolních postupů, resp. nastavit *efektivní kontrolní mechanismy související s tzv. karuselovými podvody na dani z přidané hodnoty*, si byl vědom možnosti

zvýšení zátěže daňových subjektů s tím spojené. Ve vztahu k nastavení kontrolních mechanismů ze strany finanční správy byl již zde vznesen požadavek na limitaci rizika podstatného zhoršení postavení daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na správě daní, a to aplikací základních zásad správy daní (zejména zásad hospodárnosti a vstřícnosti vůči osobám zúčastněným na správě daní) zejména při volbě lokality, v níž bude daný kontrolní postup prováděn, dále vyloučením např. opakovaného šikanózního přesouvání provádění kontrolních postupů u jednoho daňového subjektu mezi řadou správců daně či jiných podobných kroků.

75. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu „*správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Podle § 5 odst. 3 daňového řádu „*správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*“
76. Za účelem naplnění základního cíle správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu je správce daně povinen postupovat ve vztahu k daňovým subjektům (i třetím osobám) tak, aby nedocházelo k jejich nadměrnému zatěžování. Probíhá-li ve vztahu k jednomu daňovému subjektu souběžně vícero daňových kontrol s různým předmětem, je nutno volit takové postupy, jež nebudou kontrolovaný subjekt zatěžovat natolik, aby byl omezen v samotném výkonu své hospodářské činnosti. Na druhou stranu je však nutno akceptovat (což ostatně ani žalobkyně v obecné rovině nerozporuje), že výkon daňové kontroly je bezpochyby nezanedbatelným omezením daňového subjektu, což ostatně potvrzuje i judikatura Ústavního soudu. „*Daňová kontrola proto zřejmě představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce (daňový řád ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníkovi správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.) (obdobně náleží Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 1835/07, N 196/51 SbNU 375, dostupný též v el. databázi rozhodnutí <http://nalus.usoud.cz>).*“ (cit. náleží Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, sp. zn. II. ÚS 703/06).
77. Cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, k němuž přispívá mj. provádění daňových kontrol, lze dosáhnout pouze postupem, který stanoví daňový řád, při současném zachování zásad daňového řízení a rovněž požadavků plynoucích z ústavního pořádku (čl. 2 odst. 2 Listiny). „*Zásada přiměřenosti ukládá správci daně volit jenom takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní co nejméně zatěžují, ale zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tedy správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“ (cit. z rozsudku NSS ze dne 8.2.2017, č.j. 9 Afs 212/2016-47). „*Je proto povinností správce daně postupovat předně v souladu se zákonem a pouze na základě zákona, a rovněž v souladu s principem proporcionality minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným* (cit. z nálezu sp.zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22.2.2019).

78. Při současném provádění daňových kontrol ze strany několika finančních úřadů (místně příslušného finančního úřadu a aktivního finančního úřadu) tak bude v souladu se zásadou přiměřenosti taková organizace činnosti finančních úřadů, která bude např. volbou lokality provádění daňové kontroly (za účelem eliminace cestovních nákladů daňového subjektu) či umožněním výkonu oprávnění daňového subjektu seznámit se s obsahem písemností zakládaných do spisu u místně příslušného správce daně (popř. umožněním korespondenčního nahlížení do spisu) směřovat k minimalizaci nákladů na straně kontrolovaného subjektu.
79. Na základě uvedených východisek přistoupil soud k posouzení jednotlivých námitek žalobkyně. Jak vyplynulo ze spisového materiálu, žalovaný zahájil daňovou kontrolu u žalobkyně ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2017 dne 7.11.2017, ze strany aktivního finančního úřadu pak byla žalobkyně poprvé kontaktována dne 23.1.2018, přičemž tento úřad zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím dne 21.5.2018. S ohledem na žalobní námitky je tak pro účely soudního přezkumu relevantní zejména období, kdy vůči žalobkyni začal vykonávat svoji působnost aktivní finanční úřad, tj. od ledna 2018.
80. V průběhu tohoto období žalovaný ve vztahu k žalobkyni postupoval tak, že žalobkyni výzvou ze dne 22.10.2018 vyzval k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu, na níž žalobkyně reagovala žádostí o prodloužení lhůty, které žalovaný vyhověl. Ze strany žalobkyně vůči žalovanému pak následovalo dne 9.11.2018 podání stížnosti, o jejímž vyřízení byla žalobkyně informována dne 17.12.2018. Komunikace mezi žalobkyní a žalovaným (stejně jako komunikace v období předcházejícím, tj. v období, kdy ve vztahu k žalobkyni byla vykonávána kontrola pouze ze strany žalovaného) probíhala elektronicky, prostřednictvím datových schránek. V dalším období pak došlo k výsledkům svědka ze strany žalovaného i aktivního finančního úřadu (19.3.2019 – neuskutečněný výsledek, 14.5.2019 – uskutečněný výsledek).
81. Ze spisového materiálu dále vyplynulo, že v období souběžně vykonávaných daňových kontrol zjevně docházelo ke snaze o koordinaci postupů obou finančních úřadů vůči žalobkyni. Co se týká volby místa pro provádění jednotlivých úkonů v rámci daňové kontroly za přítomnosti žalobkyně (a/či) jejího zástupce, veškerá ústní jednání byla uskutečněna po dohodě buď v kanceláři zástupce žalobkyně (na adrese Jeseniova 1196/52, 132 00 Praha 3), popř. na územních pracovištích Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, tj. u správce daně místně příslušného daňového subjektu. V tomto ohledu tedy žalobkyni nevznikaly nepřiměřené (cestovní) náklady.
82. Je-li žalobkyně „nucena“ komunikovat jak s místně příslušným správcem daně, tak s aktivním finančním úřadem (např. domlouvat se na jednání, reagovat na výzvy apod.), tuto skutečnost nelze bez dalšího považovat za nepřiměřenou, pokud zákonodárce, jak vyplývá z výše uvedeného, umožnil provádění daňové kontroly u jednoho daňového subjektu ze strany vícero finančních úřadů. Tato námitka tak spíše směřuje proti právní úpravě jako takové, neboť provádění daňové kontroly či kontrol komunikaci kontrolovaného daňového subjektu s jednotlivými kontrolními pracovišti (finančními úřady provádějícími kontrolu) nutně vyžaduje. Podle názoru soudu je nutnost daňového

subjektu komunikovat se dvěma finančními úřady i s přihlédnutím k využití moderních forem komunikace ještě zvladatelná a akceptovatelná.

83. Žalobkyně dále namítala, že jí žalovaný vyzýval k předkládání stejných dokladů jako aktivní finanční úřad. Nutnost takového postupu jistě nelze vyloučit, zvláště za situace, kdy je prováděna různými finančními úřady kontrola DPH, při níž jsou posuzována jednotlivá měsíční zdaňovací období v rámci jednoho roku. Pokud k tomu dochází, za nepřiměřené, resp. rozporné se zásadami daňového řízení (zásada hospodárnosti a nadměrného nezatěžování daňových subjektů) by případně bylo trvání na předložení dokladu, který již žalobkyně (jinému) finančnímu úřadu předložila. Taková situace však nenastala, neboť jak žalovaný uvedl, již poskytnuté doklady jsou k odkazu žalobkyně následně vyžádány od příslušného finančního úřadu, a k nadměrnému zatěžování žalobkyně tak v tomto ohledu nedochází (za obtěžování či nadměrné zatěžování přitom nelze dle názoru soudu považovat samotnou nutnost žalobkyně reagovat na zaslouhou výzvu upozorněním, že požadované doklady již poskytla jinému finančnímu úřadu).
84. Namítala-li žalobkyně porušení zásady vstřícnosti, tuto námitku neshledal soud důvodnou. Z postupu žalovaného je zřejmé, že při komunikaci s žalobkyní postupoval pružně a operativně, na její žádosti (o přesun termínů jednání, dodání podkladů či vyjádření) reagoval vstřícně a vždy jim vyhověl. V tomto ohledu tedy soud v postupu žalovaného vůči žalobkyni žádné nedostatky neshledal.
85. Žalobkyně dále poukazovala na porušení zásad daňového řízení při výsledku svědka V. K., kdy podrobně popsala průběh těchto výsledků a doložila jej příslušnými protokoly. Z popisu průběhu těchto výsledků, jak je zaznamenán v příložených protokolech, má soud za to, že ve vztahu k žalobkyni skutečně mohly být tyto výsledky hospodárněji zkoordinovány. Svědek byl sice předvolán oběma finančními úřady na jeden den, nicméně na jiný čas. Byl-li by předvolán pouze na jeden určený čas, pak v případě, že se k výsledku nedostavil (jak se stalo v této věci), by žalobkyni nevznikaly zbytečné časové náklady spojené s marným čekáním na další ze stanovených časů k výsledku. Rovněž se nabízelo využít výsledek prováděný jedním z úřadů, resp. jeho obsah (otázky, výpovědi) i pro potřeby druhého úřadu, čímž by opět mohlo dojít ke zkrácení celkové délky proběhnuvších výsledků, neboť by nemuselo docházet ke kladení duplicitních otázek. Tento postup by si ovšem vyžádal lepší časovou koordinaci v tom ohledu, aby pracovníci druhého úřadu měli čas se s obsahem protokolu o výsledku svědka náležitě seznámit. V tomto ohledu tak soud shledal porušení daňových zásad, které jsou správní orgány povinny respektovat, tj. zásad hospodárnosti a nadměrného nezatěžování žalobkyně jako daňového subjektu, jak na ně ostatně žalobkyně poukazovala již v průběhu výsledku svědka. Uvedené pochybení soud vyhodnotil jako dílčí nezákonnost při provádění daňové kontroly, kterou však nelze v celkovém hodnocení postupu žalovaného hodnotit jako nezákonný zásah, resp. který by mohl vést (z důvodu svého rozsahu či intenzity) k žalobkyní požadovanému výsledku (ukončení daňové kontroly prováděné žalovaným).
86. Pokud žalobkyně poukazovala na vadný postup žalovaného, resp. aktivního finančního úřadu při sepsu protokolu o neuskutečněném výsledku svědka, soud vnímá, že v dané situaci neměli příslušní pracovníci jasno o správném postupu (tj. zda sepsat jeden či dva protokoly), což jistě není žádoucí. Z tohoto postupu, tj. sepsání jednoho protokolu o

neuskutečněném výsledku svědka pozvaného na stejný den dvěma finančními úřady, nicméně nevyplývá, jak konkrétně mělo být do práv žalobkyně zasaženo. Soud proto žalobkyni podrobně popsany popis postupu finančních úřadů, který žalovaný blíže nerozporoval, bere spíše jako upozornění na absenci metodických pokynů finanční správy pro tyto případy, dokreslující celkový dojem z koordinace postupu finančních úřadů vůči jednomu daňovému subjektu při provádění daňových kontrol, kdy i přes nepopiratelnou snahu o koordinaci a dodržování zásad daňového řízení lze v postupu finanční správy shledat nezanedbatelné nedostatky. Je přitom povinností finanční správy takové nedostatky v koordinaci finančních úřadů odstranit, typicky vytvořením příslušných metodických pokynů a kontrolou jejich dodržování, k čemuž soud považuje za vhodné uvést, že osoba tzv. koordinátora, na níž poukázala zástupkyně žalovaného při ústním jednání před soudem, by za účelem efektivní koordinace postupu finančních úřadů vůči daňovým subjektům zřejmě neměla působit pouze jako osoba, která řeší již vzniklé problémy na telefonu, nýbrž spíše jako osoba či pracoviště, která těmto problémům předchází.

87. Obdobný závěr lze učinit i ve vztahu k poukazu žalobkyně na situaci, kdy v den výsledku svědka V. K. nebyl na pracovišti pražského finančního úřadu k dispozici veškerý požadovaný spisový materiál, a nebylo tak možné výslech svědka řádně dokončit. Podle § 13 odst. 4 zákona o finanční správě má daňový subjekt právo se seznámit s obsahem písemnosti zakládané do spisu v souvislosti s výkonem vybrané působnosti, pokud není součástí vyhledávací části spisu, také u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci, o které se vede řízení, kterého se vybraná působnost týká, jde-li o podání učiněné elektronicky, úřední záznam, protokol, zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí, další písemnosti, pokud byly finančním úřadem doručeny elektronicky. Žalobkyně sice neuváděla, že by jí toto právo bylo upřeno, nicméně je zřejmé, že za situace, kdy je potřeba, aby se svědek v rámci výsledku vyjádřil ke skutečnostem založeným ve spisovém materiálu a tento spis v daném okamžiku není v důsledku nesprávného rozhodnutí pracovníků aktivního finančního úřadu (odjezd i se spisovým materiálem ještě před ukončením výsledku svědka) k dispozici, dochází ke vzniku zbytečných nákladů i na straně žalobkyně, byť ty při posouzení postupu žalovaného vůči žalobkyni jako celku nelze označit za nadměrné či neúnosné.
88. Lze tedy shrnout, že je-li u daňového subjektu prováděna daňová kontrola ze strany vícero finančních úřadů, lze předpokládat, že náklady daňového subjektu s tím spojené budou nutně vyšší, než kdyby byla daňová kontrola prováděna jedním finančním úřadem. Jedná se o jakousi negativní externalitu platné právní úpravy. Žalobkyně obecně poukazovala na neúnosné náklady spojené s takovým postupem, jimiž jsou zejména náklady na „lidi a čas“. Z výše popsaného postupu žalovaného, s přihlédnutím k postupu tzv. aktivního finančního úřadu, tj. za situace, kdy ve vztahu k žalobkyni provádějí daňovou kontrolu dva finanční úřady, které svoji činnost ve vztahu k žalobkyni koordinují, aniž by i přes existenci některých výše popsaných dílčích nedostatků již docházelo k nadměrnému zatěžování žalobkyně či její šikaně, soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že daňová kontrola prováděná žalovaným je při posouzení skutkového stavu věci ke dni rozhodnutí soudu nezákonným zásahem.

89. K dalším námitkám žalobkyně soud dodává, že předmětem posouzení je působení daňové kontroly, resp. jednotlivých postupů správce daně v rámci této kontroly vůči žalobkyni, zmiňované nadbytečné zatěžování pracovníků správce daně, event. třetích subjektů, není pro toto řízení relevantní, neboť jím nedochází ke zkrácení práv žalobkyně. Ze stejných důvodů není pro posouzení žaloby rozhodné, jakým způsobem jsou zatěžovány daňové subjekty odlišné od žalobkyně (VM solution s.r.o.), a to i přes jejich personální propojení s žalobkyní. Ve vztahu k žalobkyni tak bylo možné zvažovat toliko činnost dvou finančních úřadů (domovského a aktivního), nikoli jiných finančních úřadů.
90. Skutečnost, že v průběhu prováděných daňových kontrol je žalobkyně povinna plnit své daňové povinnosti, je nutno hodnotit jako skutečnost, která není na provádění daňové kontroly závislá. Soud si je vědom toho, a vyplývá to ostatně i ze shora citované judikatury soudů všech instancí, že provádění daňové kontroly bude pro kontrolované subjekty takřka vždy nepříjemnou zátěží. Nejde-li však o zátěž nepřiměřenou, resp. nezákonnou, požadovanou ochranu (zde příkazem k ukončení daňové kontroly, nadto prováděné místně příslušným správcem daně žalobkyně) soud neposkytne, neboť pro to nejsou splněny zákonné podmínky.
91. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.
92. Protože žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 11. června 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu