



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **TOBI TEAM, s.r.o.,**
se sídlem Srbova 360/1, 180 00 Praha 8 – Libeň

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj,**
Horova 17, 500 02 Hradec Králové,

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu

takto:

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou žalobce namítal, že zahájení daňové kontroly Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, Územním pracovištěm v Jičíně a v Náchodě a její pokračování je nezákonné s tím, aby příslušnému finančnímu úřadu bylo pokračování v této kontrole zakázáno.

Žalobní námitky

Vylíčení skutkových okolností

2. K věci uvedl, že žalovaný, konkrétně jeho Územní pracoviště v Náchodě a v Jičíně, zahájil u žalobce daňové kontroly na daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to za zdaňovací období červenec 2016 (tuto jedinou daňovou kontrolu zahájilo a vede Územní pracoviště v Jičíně), srpen 2016, září 2016 a říjen 2016 (tyto tři daňové kontroly zahájilo a vede Územní pracoviště v Náchodě).
3. Žalovaný, konkrétně Územní pracoviště v Jičíně na základě telefonického hovoru s jednatelem žalobce panem M. H. ze dne 18. 10. 2016 vydalo oznámení č. j. 1752530/16/2707- 60562-609318, kde je uvedeno, že bude zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období červenec 2016 v budově účastníka řízení, Územního pracoviště v Jičíně, přičemž žalobce byl vyzván k předložení evidence pro účely DPH, daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním, pokladních dokladů a bankovních výpisů, písemností, smluv a dalších dokladů vztahujících se k předmětnému zdaňovacímu období.
4. Dne 24. 10. 2016 byla žalovaným, konkrétně Územním pracovištěm v Jičíně, zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období červenec 2016 (viz protokol č. j. 1766328/16/2707-60562- 609318); zástupce žalobce předložil tomuto územnímu pracovišti značné množství dokladů a zodpověděl jeho dotazy. Toto územní pracoviště vůbec neodůvodnilo, proč zahajuje daňovou kontrolu právě toto pracoviště žalovaného. Následně vydalo výzvu k prokázání skutečností v rámci daňové kontroly ze dne 4. 11. 2016, č. j. 1838332/16/2707- 60562-609318, kterou vyzvalo žalobce k předložení dalších dokladů. Tyto doklady žalobce žalovanému následně zaslal. Žalovaný, konkrétně jeho Územní pracoviště v Jičíně pak dne 30. 12. 2016 vydalo oznámení č. j. 2003741/16/2707-60562-609318, kde uvedlo, že tato daňová kontrola stále probíhá a žalovaný provádí potřebná zjištění, nezbytná pro správné zjištění a stanovení daně. Tato daňová kontrola pak probíhá i ke dni podání této žaloby.
5. Žalovaný, konkrétně jeho Územní pracoviště v Náchodě, u žalobce zahájilo protokolem ze dne 24. 10. 2016, č. j. 1765455/16/2709-60562-607651, daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období srpen 2016, přičemž na str. 4 tohoto protokolu je uvedeno, že tak žalovaný činí na základě vybrané působnosti ve smyslu § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále také „zákon o Finanční správě“), tedy bez ohledu na to, kdo je obecně místně příslušným správcem daně ve smyslu § 13 daňového řádu. Jednatel žalobce při tomto zahájení daňové kontroly předal žalovanému, resp. tomuto jeho územnímu pracovišti, požadované doklady (viz též protokol z téhož dne, č. j. 1765481/16/2709-60562-609221). Územní pracoviště v Náchodě žalovaného dále vydalo výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 11. 2016, č. j. 1884742/16/2709-60562-609221. Žalobce tuto výzvu k prokázání skutečností uposlechl a předložil tomuto územnímu pracovišti požadované doklady. Tato daňová kontrola nadále probíhá a do dne podání této žaloby nebyla ukončena.
6. Územní pracoviště v Náchodě žalovaného vydalo dne 21. 11. 2016 oznámení č. j. 1894327/16/2709-60562-607651, kde bylo uvedeno, že na základě telefonického hovoru z téhož dne mezi zástupcem žalobce a pracovníkem žalovaného bude dne 23. 11. 2016 zahájena daňová kontrola žalobce na DPH za zdaňovací období září 2016. Dne 23. 11. 2016 pak Územní pracoviště v Náchodě žalovaného zahájilo tuto daňovou kontrolu žalobce, a to protokolem č. j. 1899616/16/2709-60562-607651. Na str. 4 tohoto protokolu pak žalovaný odůvodnil svoji místní příslušnost toliko odkazem na § 10 odst.

4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě. Zástupce žalobce v rámci této daňové kontroly předložil žalovanému, resp. tomuto územnímu pracovišti, požadované doklady (viz též protokol z téhož dne, č. j. 1899669/16/2709-60562-607651) a zodpověděl dotazy žalovaného. Dne 15. 12. 2016 pak Územní pracoviště v Náchodě žalovaného vydalo výzvu k prokázání skutečností č. j. 1967009/16/2709-60562-607651, kterou vyzvalo žalobce k předložení dalších dokumentů. Žalobce této výzvy uposlechl a požadované dokumenty zaslal. Tato daňová kontrola nadále probíhá a do dne podání této žaloby nebyla ukončena.

7. Územní pracoviště v Náchodě žalovaného zahájilo dne 21. 12. 2016 daňovou kontrolu žalobce na DPH za zdaňovací období říjen 2016, a to protokolem č. j. 1976675/16/2709-60562-609221. Podobně jako v případě daňových kontrol žalobce na DPH za zdaňovací období srpen 2016 a září 2016 zde žalovaný uvedl pouhý odkaz na § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě. Jednatel žalobce při zahájení daňové kontroly předložil požadované doklady. Žalovaný, konkrétně jeho Územní pracoviště v Náchodě, pak vydalo výzvu k prokázání skutečností ze dne 1. 2. 2017, č. j. 153555/17/2709-60562-607651; žalobce této výzvy uposlechl a předložil požadované dokumenty. Tato daňová kontrola nadále probíhá a do dne podání této žaloby nebyla ukončena.
8. Žalobce si přesto kladl otázku, zda tyto daňové kontroly jsou zákonné. Za tím účelem vyhledal právní pomoc a nakonec se rozhodl podat ústavní stížnost proti zásahu žalovaného spočívajícím v zahájení a vedení daňových kontrol s návrhem na zrušení jednotlivých ustanovení zákona, na vydání předběžného opatření a s žádostí o přednostní projednání návrhu. Tuto ústavní stížnost žalobce podal dne 21. 2. 2017. Ústavní soud o této ústavní stížnosti rozhodl již dne 9. 3. 2017, kdy ji usnesením sp. zn. I. ÚS 556/17 odmítl. Ústavní soud dospěl k závěru, že žalobce nevyčerpal všechny procesní prostředky, které mu právní řád k ochraně jeho základních práv poskytuje. Proto tuto ústavní stížnost Ústavní soud odmítl jako nepřipustnou. Toto usnesení bylo žalobci doručeno dne 9. 3. 2017.
9. Žalobce podal následně dne 13. 3. 2017 k žalovanému, resp. na jeho Územní pracoviště v Jičíně a Náchodě, stížnosti proti postupu správce daně. Dne 3. 5. 2017 Územní pracoviště v Náchodě vydalo vyrozumění č. j. 999802/17/2709-60050-602723, které bylo žalobci doručeno dne 3. 5. 2017. Dne 9. 5. 2017 Územní pracoviště v Jičíně vydalo vyrozumění č. j. 997462/17/2707-60062-601306, které bylo žalobci doručeno dne 9. 5. 2017. V obou vyrozuměních žalovaný uvedl, že stížnost je nedůvodná. Pouze ve vyrozumění od Územního pracoviště v Jičíně byla stížnost shledána jako částečně důvodná, když toto pracoviště v souvislosti se zahájením daňové kontroly neuvedlo, na základě jakého ustanovení je žalovaný oprávněn daňovou kontrolu provést, i když není místně příslušným správcem daně žalobce. Nicméně ani to nic na způsobu vyřízení stížnosti z hlediska jejího obsahu a smyslu nic nezměnilo. Žalobce tedy požádal Odvolací finanční ředitelství o prošetření způsobu vyřízení u obou stížností. Dne 18. 7. 2017 žalobce obdržel od Odvolacího finančního ředitelství vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 31619/17/5100-41451-050025 a č. j. 31638/17/5100-41451-050025 ze dne 18. 7. 2017. V obou případech byly žádosti označeny za nedůvodné.

Zahájení daňových kontrol představuje nezákonný zásah

10. Žalobce vyslovil přesvědčení, že zahájení daňových kontrol ze strany žalovaného představuje nezákonný zásah. Žalovaný tyto daňové kontroly provádí s odkazem na

novelu zákona o Finanční správě, která nabyla účinností dne 29. 7. 2016. Konkrétně se jedná o zákon č. 243/2016 Sb., který umožňuje kterémukoliv finančnímu úřadu vykonávat vybranou působnost na území celé České republiky, tj. kterýkoliv finanční úřad (tedy i ten, který není místně příslušný dle § 13 daňového řádu) je oprávněn zahájit vyhledávací činnost při správě daní, postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu či jiný kontrolní postup při správě daní.

11. Žalobce je přesvědčen, že některá ustanovení zákona č. 243/2016 Sb. jsou protiústavní, v důsledku čehož došlo k nezákonnému zásahu.
12. Žalovaný zahájil daňovou kontrolu u žalobce a pokračuje v jejím provádění na základě zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb. Žalobce je přesvědčen o tom, že tento zákon je v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Napadená ustanovení zákona o Finanční správě nepřipouštějí ústavně konformní výklad, jak žalobce uvede dále.
13. Žalobce se domnívá, že napadeným zásahem žalovaného, jakož i existencí napadených ustanovení zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb., došlo a nadále dochází k porušení čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 3 a čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1 a odst. 4, čl. 11 odst. 1, čl. 26 odst. 1, čl. 36 odst. 1, čl. 37 odst. 3 a čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“), čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Protokol“) a čl. 16 a čl. 17 Charty základních práv Evropské unie.
14. Porušení citovaných základních práv a ústavních ustanovení žalobce spatřuje v tom, že na základě napadených jednotlivých ustanovení zákona žalovaný:
 - porušil právo žalobce na zákonného soudce a rovnost účastníků soudního řízení, když žalobce se zásahu účastníka řízení nemůže bránit u „svého“ zákonného soudu
 - porušil vázanost státní moci zákonem, když místní příslušnost finančního úřadu provádějícího daňovou kontrolu (a tedy i správního soudu rozhodujícího o následné žalobě na ochranu před nezákonným zásahem) nestanoví zákon, nýbrž toliko libovůle kteréhokoliv finančního úřadu v České republice (čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy).
 - zasáhl do vlastnického práva žalobce a jeho práva podnikat, když bez jakéhokoliv odůvodnění zahájil daňové kontroly žalovaný, a nikoliv dle § 13 daňového řádu místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu; zástupci žalobce tak byli nejprve nuceni jezdit do sídla územního pracoviště účastníka řízení v Jičíně. Tím došlo k neodůvodněnému navyšování nákladů žalobce i k nemalým časovým ztrátám (čl. 11 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 Listiny, čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu a čl. 16 a čl. 17 Charty základních práv EU);
 - zasáhl do principu proporcionality při ukládání povinností a uplatnil svévoli, když orgány Finanční správy ČR nejsou vázány žádnými kritérii a kterýkoliv z nich může zahájit daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností u libovolného daňového subjektu v České republice; takový postup je neodůvodněný a nemůže uspět ani v testu proporcionality (čl. 4 odst. 1 a odst. 4 Listiny a čl. 1 odst. 1 Ústavy).
 - porušil právo žalobce na spravedlivý proces, jehož součástí je podle právního názoru nejen právo na zákonného soudce, nýbrž i právo na zákonný správní orgán (čl. 36

odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy), čímž způsobil chaotičnost a nepředvídatelnost postupu orgánů veřejné moci z hlediska vedení a jednoty daňového (nalézacího) řízení, (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny);

- porušil zásadu vázanosti státní moci zákonem, zásadu, že povinnosti lze ukládat na základě zákona, jakož i zásady předvídatelnosti práva a legitimního očekávání, když z jednotlivých ustanovení zákona není zřejmé, ke kterým všem úkonům je správce daně v rámci tzv. vybrané působnosti oprávněn a ke kterým nikoliv (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny).

15. Žalobce upozornil, že orgány Finanční správy České republiky si tak samy mohou libovolně zvolit kterýkoliv správní soud, který bude rozhodovat o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem (daňovou kontrolou či postupem k odstranění pochybností). Tím je popřen princip rovnosti účastníků soudního řízení, jak vyplývá z čl. 96 odst. 1 Ústavy a čl. 37 odst. 3 Listiny, i právo stěžovatelky na zákonného soudce dle čl. 38 odst. 1 Listiny. Žalobce přitom odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2016, sp. zn. II. ÚS 849/16. Uvedl, že záleží zcela na libovůli orgánů Finanční správy ČR, který z nich (resp. který z finančních úřadů) zahájí daňovou kontrolu daňového subjektu, čímž zároveň rozhodne o místní příslušnosti soudu ve správním soudnictví rozhodujícím o případné žalobě na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 7 odst. 2 ve spojení s § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Napadenými jednotlivými ustanoveními zákona a dle nich učiněným postupem účastníka řízení tak dochází k vyprázdnění práva žalobce na zákonného soudce a rovnosti účastníků řízení, neboť toliko jedna strana sporu si může libovolně zvolit soud, který bude místně příslušným k projednání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Žalobce v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. III. ÚS 1518/15. Dále konstatoval, že právní úprava posuzovaná v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/14 se však do jisté míry odlišuje od právní úpravy v projednávaném případě. V projednávaném případě nejde o to, že je zde věcně nebo místně příslušný pouze jeden správní orgán, který by si mohl vybrat, ke kterému soudu v obvodu své působnosti podá návrh. V daném případě je zde příslušných 15 finančních úřadů, přičemž kterýkoliv z nich může zahájit daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností u kteréhokoliv daňového subjektu; přitom otázka, který z nich tak učiní, má jednoznačný dopad i do posouzení otázky, který ze správních soudů bude místně příslušným k projednávání případné žaloby daňového subjektu na ochranu před nezákonným zásahem.
16. Žalobce upozornil, že pokud je v rozporu s ústavním pořádkem (konkrétně s čl. 38 odst. 1 Listiny), aby si státní zástupce vybíral libovolný soud v obvodu své působnosti pro rozhodnutí o návrhu dle § 26 trestního řádu, pak nemůže být v souladu s ústavním pořádkem stav, kdy si orgány Finanční správy ČR mohou svým postupem fakticky vybrat kterýkoliv správní soud na území České republiky.
17. Žalobce je přesvědčen, že právo na zákonného soudce, jak je garantováno čl. 38 odst. 1 Listiny, by mělo být vykládáno extenzivně; proto do tohoto práva, jakož i do práva na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny a čl. 6 odst. 1 Úmluvy, spadá i právo na zákonný správní orgán. Nemůže tak být ponecháno na libovůli orgánů Finanční správy ČR, který z nich zahájí ten který postup, když toto musí být stanoveno jedině zákonem. V opačném případě dochází i k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

18. Žalobce dále upozornil, že shora uvedená jednotlivá ustanovení zákona o Finanční správě, jakož i na jejím základě učiněný postup účastníka řízení, zasahují do vlastnického práva žalobce (čl. 11 odst. 1 Listiny, čl. 1 odst. 1 Dodatkového protokolu a čl. 17 Charty základních práv EU) i jeho práva provozovat podnikatelskou činnost (čl. 26 odst. 1 Listiny a čl. 16 Charty základních práv EU). Daňové subjekty jsou na základě napadených zákonných ustanovení nuceny cestovat na územní pracoviště finančního úřadu, jenž je místně nepřislušným ve smyslu § 13 daňového řádu, účastnit se jednotlivých úkonů (kupříkladu ústních jednání) daňové kontroly, poskytovat mu součinnost atd. Tím pochopitelně dochází k navyšování nákladů daňového subjektu.
19. Žalobce dále upozornil, že postup účastníka řízení je v rozporu rovněž se základními zásadami správy daní, a to se zásadou dle § 5 odst. 3 daňového řádu, podle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob 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, a dále se zásadou dle § 7 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Žalobce připomněl, že prakticky jen místně příslušný správce daně dle § 13 daňového řádu jako jediný zná nejlépe daňový subjekt; místně příslušný správce daně je tak prakticky jediným povoláním orgánem k tomu, aby vedl postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu ve smyslu shora uvedených zásad.
20. Žalobce upozornil, že kromě všech uvedených ustanovení ústavního pořádku je i v rozporu s požadavkem profesionality a potřebné odborné péče, aby úkony v rámci vybrané působnosti mohl zahájit a vést kterýkoliv (libovolný) finanční úřad, tedy i ten, který vůbec nemá znalost konkrétního daňového subjektu.
21. Dále žalobce na podporu svých tvrzení uváděl konkrétní situace a případy, které by mohly při aplikaci sporných ustanovení zákona nastat, a současně dovozoval, jaký negativní vliv by tato aplikace mohla mít na daňové subjekty.
22. Dále žalobce uvedl, že zákon stanoví místní příslušnost všech finančních úřadů v rámci tzv. vybrané působnosti bez dalšího. Zákonodárce vůbec nestanovil žádná kritéria, jimiž by se orgány Finanční správy ČR řídily při rozhodování, který z finančních úřadů bude vykonávat u toho kterého daňového subjektu tzv. vybranou působnost.
23. Žalobce upozornil, že v projednávaném případě žalobce má a vždy měl sídlo pouze na území hlavního města Prahy. Žalobce tak nikdy neměl nic společného s Královéhradeckým krajem. To samé platí ostatně i pro společnost GOUFA s.r.o., která je jako odběratel žalobce opakovaně v předmětných daňových kontrolách zmiňována. Totéž pak platí i pro společnosti Riksis Stav, s.r.o., NERVIA s.r.o. či CEMEX Construction Services s.r.o. Jestliže tedy žalobce ani žádná ze společností, která s ním jakýmkoliv způsobem přišla do obchodního styku, neměla své sídlo na území Královéhradeckého kraje, tím spíš pak není odůvodněno, proč daňové kontroly zahájil právě žalovaný, nikoliv Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
24. Žalobce tak svůj závěr o protiústavnosti napadené právní úpravy odůvodnil i tím, že zákonem nejsou stanovena žádná bližší kritéria pro vyřešení otázky, který finanční úřad zahájí ten který úkon v rámci vybrané působnosti, jakož ani důvody pro použití tohoto postupu; jelikož tato bližší kritéria ani důvody neexistují, není možno použít ústavně konformní výklad. V této souvislosti žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne

16. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 49/04. Závěry z citovaného nálezu Ústavního soudu se dle žalobce nepochybně uplatní i v projednávaném případě, kdy došlo k uplatnění absolutní volné úvahy, neboť předmětné daňové kontroly zahájil žalovaný, aniž by bylo zřejmé, na základě jakých kritérií tak učinil. Takový postup, jakož i právní úpravu, jež jej umožňuje, pak nelze chápat jinak než jako protiústavní.
25. Žalobce dále uvedl, že je věcí orgánů Finanční správy ČR, potažmo Ministerstva financí ČR, aby přizpůsobily počet pracovníků jednotlivých finančních úřadů a dalších orgánů Finanční správy ČR svým aktuálním potřebám a zatížení. Je pochopitelné, že u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu bude zařazeno více zaměstnanců než například u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina či u Finančního úřadu pro Karlovarský kraj. Orgánům Finanční správy ČR tak nic nebrání posilovat ty finanční úřady, které jsou více zatíženy, a naopak ubírat zaměstnance z těch finančních úřadů, kde je celkové zatížení agendou nižší nebo kde se takové zatížení snižuje.
26. Dále žalobce uvedl, že Ústavní soud ve své konstantní judikatuře vymezil jednotlivé kroky testu proporcionality, jehož se užívá při poměřování oprávněnosti zásahu do základního práva nebo svobody. Jak je uvedeno kupříkladu v odst. 41. nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 1/13, v rámci testu proporcionality se zkoumá, zda je opatření k dosažení sledovaného cíle vhodné (požadavek vhodnosti), dále zda tohoto cíle nelze dosáhnout jiným způsobem, jenž by byl k dotčenému základnímu právu šetrnější (požadavek potřebnosti) a nakonec zda zájem na dosažení tohoto cíle v rámci určitého právního vztahu převáží nad dotčeným základním právem (proporcionalita v užším smyslu). V prvním kroku testu proporcionality, tedy posouzení, zda je opatření k dosažení sledovaného cíle vhodné, lze uznat, že zakotvení vybrané působnosti je opatřením, které je vhodné k dosažení zájmu na efektivním využití personálních kapacit správce daně. V druhém kroku, kroku potřebnosti, však podle právního názoru žalobce zákonodárcem zavedený institut vybrané působnosti (jakož i žalovaným uplatněný postup) již narazí, neboť existují jiné způsoby, jak lze dosáhnout sledovaného cíle. Orgány Finanční správy ČR si totiž mohou uspořádat své vnitřní fungování (např. přemísťováním pracovníků mezi jednotlivými finančními úřady) tak, aby byly schopny efektivně plnit zákonem svěřené úkoly (daňoví poplatníci ostatně platí orgány veřejné moci nemalými peněžními prostředky právě proto, aby tyto byly schopny plnit zadané úkoly). Zákonodárce pak již i před přijetím zákona č. 243/2016 Sb. svěřoval orgánům Finanční správy ČR nástroje, které umožňovaly efektivní a flexibilní využití personálních kapacit správce daně a rovnoměrné rozložení kontrolních procesů v rámci správy daní. Jelikož předmětná právní úprava selhala již ve druhém kroku testu proporcionality, přistupovat ke třetímu kroku pak nemá žádný smysl.
27. Žalobce dále upozornil, že zákonodárce nevymezil jednoznačně, co všechno spadá do vybrané působnosti a co nikoliv. Podle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb., se vybranou působností pro účely tohoto zákona rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní, postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Žalobce odkázal na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130 a nález Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2008, sp. zn. II. ÚS 2742/07 a poukázal na to, že princip legitimního očekávání spočívá v důvěryhodnosti aktů státu, na níž se jejich adresáti spoléhají. Opačný přístup je porušením tohoto principu a tudíž nezákonný a protiústavní. Z citované judikatury je

tak dle žalobce zřejmé, že k neoddelitelným znakům právního státu patří jak princip legitimního očekávání, tak i princip předvídatelnosti práva a postupu orgánů veřejné moci.

Návrhy žalobce

28. Žalobce v podané žalobě rovněž podal návrh na vydání předběžného opatření, neboť měl za to, že dochází k zasahování do základních práv a svobod žalobce, zejména jeho vlastnického práva a práva podnikat, jakož i práva na zákonného soudce a zákonný správní orgán. Vyslovil přesvědčení, že je v souladu se závažným veřejným zájmem, aby daňovou kontrolu vedl pouze ten orgán Finanční správy ČR, který nebyl určen na základě libovůle. Současně žalobce uvedl, že mu hrozí v důsledku protiústavně vedených daňových kontrol vážná újma v podobě zásahu do vlastnického práva, přičemž do ústavně garantovaných práv žalobce nadále dochází a docházet bude.
29. Současně žalobce navrhl, aby s ohledem na shora uvedenou argumentaci vydal zdejší soud usnesení, kterým přeruší řízení ve smyslu ust. § 48 odst. 1 písm. a) s. ř. s. za účelem předložení návrhu na zrušení § 8 odst. 2 věta druhá, § 10 odst. 4, § 13 odst. 4 a § 13b zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb., Ústavnímu soudu k posouzení, a to až do doby rozhodnutí Ústavního soudu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

30. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že předmětné kontroly daně z přidané hodnoty byly zahájeny Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj, který je správcem daně příslušným k výkonu takzvané vybrané působnosti na celém území České republiky dle § 8 odst. 2 a § 10 odst. 2 zákona o Finanční správě. Bylo tak učiněno na základě zákonného podkladu a v souladu se základní zásadou správy daní uvedenou v § 5 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Správce daně postupoval při správě daní v souladu s platnými právními předpisy a uplatnil svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem svěřena a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.
31. Dále žalovaný uvedl, že cílem podané žaloby je zpochybnění principu provádění daňových kontrol dle konkrétních namítaných ustanovení zákona o Finanční správě. K tomu uvedl, že mu nepřísluší hodnotit ústavnost či neústavnost právních norem, které jsou platnou součástí právního řádu České republiky. Upozornil, že dle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který stanoví zákon. Správa daní je pak vedena v souladu se základními zásadami, které jsou upraveny v ust. § 5 a následujících daňového řádu. Upozornil, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena a rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Cílem správy daní je správné stanovení daně a zajištění jejího vybrání. Při kontrolní činnosti prováděné správcem daně podle napadených ustanovení zákona o Finanční správě i při případném následném doměření daně nejsou práva daňového subjektu žádným způsobem upírána.
32. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce navrhl doplnění dokazování a správce daně dle názoru žalobce dosud k žádným úkonům souvisejícím s doplněním dokazování nepřistoupil. Žalovaný poukázal na datum podání žaloby (15. 9. 2017) a kroky správce daně, které následovaly po tomto datu bez ohledu na podanou žalobu. Žalobce v odpovědi na výzvu ze dne 29. 5. 2017 uvedl, že navrhuje provedení svědeckého výslechu

osobami, předmětné nářadí používaly při výkonu pracovní činnosti. Přitom uvedl, že v rámci daňové kontroly dodá správci daně údaje nutné k identifikaci třetí osoby, jejíž svědecký výslech navrhuje. Správce daně při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 5. 9. 2007 uvedl, že v daném případě nemá pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění deklarovaného plátce. Provedení navržených svědeckých výpovědí by tak bylo nadbytečné, neboť by pouze potvrdily přijetí zdanitelného plnění, které správce daně nezpochybňuje. Dne 4. 10. 2017 zaslal žalobce návrh na doplnění kontrolních zjištění, ve kterém uvedl identifikaci svědků, ale neuvedl, co mají osvědčit. Proto byla žalobci dne 5. 10. 2017 zaslána výzva ke sdělení těchto skutečností. Z uvedeného považoval žalovaný za zřejmé, že žalobce navrhl doplnění dokazování až po podání žaloby.

33. Dále žalovaný uvedl, že protiústavnost předmětných ustanovení zákona o Finanční správě spatřuje žalobce mj. ve skutečnosti, že žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se účastník řízení nemůže bránit u „svého“ zákonného soudu, konkrétně u Městského soudu v Praze. Žalobce však naprosto pomíjí skutečnost, že daňový řád obsahuje řadu ustanovení, která umožňují daňovému subjektu bránit se proti případnému nezákonnému jednání správce daně a zajišťují ochranu práv daňových subjektů, přičemž tato jednání jsou posuzována jednotně u všech finančních úřadů i u Odvolacího finančního ředitelství. Jeden z těchto nástrojů navíc žalobce již použil, když podal stížnost proti postupu správce daně dle § 261 uvedené právní úpravy. Pokud se týká doměření daně, pak veškerá odvolání meritorně posuzuje Odvolací finanční ředitelství a žalobu podává daňový subjekt vždy u „svého“ zákonného soudce. Současná právní úprava v žádném případě neupírá daňovému subjektu právo na zákonného soudce a rovnost účastníků řízení, pokud využije standardní postupy při správě daní. Je tedy zřejmé, že při kontrolní činnosti správce daně v tzv. přenesené působnosti nemůže dojít k porušení citovaných článků Ústavy či Listiny.
34. Žalovaný považoval za zřejmé, že předmětná ustanovení zákona o Finanční správě uspějí v testu proporcionality a není nezbytné regulovat dalšími kritérii zahajování kontrol v tzv. přenesené působnosti. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že kontrolní činnost správce daně v tzv. přenesené působnosti zasahuje do vlastnických práv daňového subjektu a jeho práva na podnikání. Sám žalobce se mohl přesvědčit, že správce daně (konkrétně Územní pracoviště v Náchodě) i při výkonu své kontrolní činnosti v tzv. vybrané působnosti zorganizoval svoji činnost tak, aby plně respektovala zásadu přiměřenosti a zásadu hospodárnosti a žalobci nevznikly v této souvislosti zvýšené náklady, jelikož všechny daňové kontroly byly zahájeny v budově místně příslušného správce daně a další kontrolní činnost probíhala korespondenčně prostřednictvím datové schránky. Správce daně nesdílí názor žalobce, že je porušováno právo žalobce na zákonný správní orgán a jeho důsledkem je chaotičnost a nepředvídatelnost postupu orgánů veřejné moci z hlediska vedení a jednoty daňového (nalézacího) řízení. Pracovníci správce daně jsou jednotně metodicky řízeni (viz žalobcem citovaný metodický materiál „Taktické postupy k prověření rozdílů zjištěných při zpracování kontrolních hlášení na úrovni lehké analytiky“), používají shodný automatizovaný systém dat, shodné formuláře, procházejí jednotným školícím systémem. Uvedené zaručuje shodné postupy nejen v daňových a správních procesech, ale i dodržení zásady předvídatelnosti práva a legitimního očekávání. Žalobcem uvedené srovnání Finanční správy ČR se státními zástupci není přiléhavé a v praxi neobstojí.

35. Dále žalovaný uvedl, že předmětná ustanovení zákona o Finanční správě žádným způsobem nezasahují do vlastnického práva žalobce ani do jeho práva provozovat podnikatelskou činnost. Správce daně i při tzv. přenesené působnosti může kontrolní činnost uskutečnit při dodržení zásad přiměřenosti a hospodárnosti. Při respektování součinnosti lze bez problémů měnit termíny jednotlivých úkonů a nutnost ustanovení zástupce z časových důvodů není nezbytná. Nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že kontroly provedené v tzv. vybrané působnosti jsou v rozporu s požadavkem profesionality a potřebné odborné péče, protože pracovníci všech finančních úřadů při kontrolní činnosti postupují dle shodných zákonů a metodiky, ale především výsledek důkazního řízení při daňové kontrole závisí na vyhodnocení důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a získaných správcem daně v průběhu kontroly včetně těch, které jsou obsaženy ve spise daňového subjektu a se kterými se kontrolní pracovníci v tzv. přenesené působnosti mají možnost důkladně seznámit ještě před zahájením předmětné daňové kontroly, a to včetně informací z tzv. místní znalosti. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005-57 považoval žalovaný za nepřipadný. Skutečnost, že místně příslušný správce daně dle § 13 daňového řádu vydává rozhodnutí o stanovení daně, neznamená, že nemá prostor pro jakoukoliv úvahu. Po ukončení daňové kontroly, tj. po projednání zprávy o daňové kontrole, se kompletní daňový spis, který se týká kontrolní činnosti provedené v tzv. přenesené působnosti, předává místně příslušnému správci daně. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výčet důkazních prostředků a jejich vzájemné a komplexní zhodnocení. Místně příslušný správce daně má tak před vydáním platebního či dodatečného platebního výměru k dispozici nejen veškeré informace nutné k posouzení výsledku kontroly, ale i dostatečný časový prostor k vytvoření vlastní úvahy, protože je to právě on, kdo rozhoduje o datu vydání předmětných platebních výměrů. Teoreticky je možné, že u daňového subjektu bude zahájena daňová kontrola více zdaňovacích období různými finančními úřady napříč Českou republikou a daňový subjekt podá ve všech případech žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. V tomto případě by pak tyto žaloby řešily různé soudy. V praxi je tato možnost vyloučena. Jak již bylo uvedeno, kontrolní činnost v tzv. přenesené působnosti se aplikuje v souvislosti s kontrolní činností jiného místně příslušného daňového subjektu. Pro naplnění cíle daňového řízení je pak správcem daně v tzv. přenesené působnosti automaticky testováno, zda podezřelá činnost daňového subjektu neprobíhala v předcházejících či následných zdaňovacích obdobích, což umožňují správci daně daňovými subjekty podávaná kontrolní hlášení. Bylo by v rozporu s obsahem zákona o Finanční správě, aby více finančních úřadů (nikoliv územních pracovišť) šetřilo podezřelý obchodní řetězec, nebyla by tak totiž naplněna koncentrace informací u jednoho správce daně. Názorným příkladem jsou zahájené daňové kontroly jedním finančním úřadem u žalobce.
36. Žalovaný neshledal důvody k tomu, aby předmětná zákonná ustanovení zákona o Finanční správě byla doplněna o jakákoliv kritéria pro uplatnění tzv. přenesené působnosti. Naplnění cíle daňové správy a koncentrace informací u jediného správce daně v řetězových obchodech pro efektivnější výběr daní je dostatečným důvodem aplikace kontrolní činnosti v tzv. přenesené působnosti. Sám žalobce potvrzuje, že správce daně v tzv. přenesené působnosti zahájil kontroly DPH více zdaňovacích období i u jeho obchodních partnerů, což jen potvrzuje, že správce daně v tzv. přenesené působnosti konal zcela oprávněně v souladu s důvodovou zprávou k zákonu.
37. V souvislosti s institutem vybrané působnosti dále uvedl:

- a. Je vhodné podotknout, že správcem daně je finanční úřad, nikoli konkrétní územní pracoviště (viz § 10 zákona o FS). Je proto možné a nikoli contra legem, že daňovou kontrolu provádí různá územní pracoviště téhož finančního úřadu. Argumentace žalobce (body 38 a 44 písemného vyhotovení žaloby) by v dané souvislosti mohla vést až k absurdnímu závěru, že daňovou kontrolu by nemohly provádět různé úřední osoby z jednoho finančního úřadu.
 - b. K obdobným situacím ostatně docházelo v souladu se zákonem i před okamžikem účinnosti novely zákona o Finanční správě na základě § 87 odst. 1 poslední věty daňového řádu, podle něhož dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Do účinnosti předmětné novely bylo toto ustanovení využíváno i finančními úřady – pokud původně místně příslušný správce daně, který daňovou kontrolu zahájil, ji také dokončil, pak zpráva o této daňové kontrole, resp. výsledky daňové kontroly se staly odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně, které vydal již nově místně příslušný správce daně. Rovněž v případě dožádání dle § 17 daňového řádu uvedené obstálo i v testu zákonnosti před Krajským soudem v Brně (viz rozhodnutí sp. zn. 30 A 105/2016-53 ze dne 20. 10. 2016), kde soud konstatoval možnost provést daňovou kontrolu místně nepřislušným správcem daně právě na základě dožádání. Žalobce přitom nijak nezpochybňuje možnost provedení kontroly na základě dožádání, ale pouze možnost jejího provedení na základě vybrané působnosti správce daně. Důsledky obou variant jsou přitom totožné, daňový subjekt má v obou totožná práva a povinnosti, tudíž mezi nimi nemůže být žádným způsobem spatřován rozdíl. Tento přístup je rovněž v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky č. j. 2 Afs 159/2006-138 ze dne 24. 06. 2008, č. j. 9 As 137/2013-87 ze dne 31. 07. 2014 či č. j. 6 Afs 36/2017-25 ze dne 26. 04. 2017), která se obecně týká rozdělení věcné působnosti mezi orgány veřejné moci a jejího vztahu k místní příslušnosti, přičemž důraz je kladen právě na věcnou příslušnost.
 - c. K tvrzení žalobce (viz bod 23 písemného vyhotovení žaloby), že metodické materiály nabádají k něčemu „nekalému“, žalovaný uvádí, že v žalobě zmíněný metodický materiál pouze sjednocuje postupy v rámci finanční správy a slouží správci daně jako pomůcka při jeho činnosti.
 - d. Zároveň žalovaný uvedl (viz body 63 a 64 písemného vyhotovení žaloby), že správce daně provádějící daňovou kontrolu potřebuje aplikovat i k tomu příslušné instituty. Je tedy zcela v souladu se zákonem, pokud stížnosti (ve smyslu § 261 daňového řádu) projednává finanční úřad, který je příslušným správcem daně.
 - e. Uvedená ustanovení zákona o Finanční správě nestanovují povinnost, aby bylo daňovému subjektu při zahájení daňové kontroly výslovně sděleno, tím méně pak odůvodněno, proč bude kontrolní postup provádět právě ten který konkrétní správce daně. Z tohoto důvodu pak správce daně (v daném smyslu finanční úřad) nemohl pochybit, pokud toto odůvodnění do protokolu o zahájení daňové kontroly neuvedl.
38. Žalovaný v závěru uvedl, že žalobce testuje předmětná ustanovení zákona o Finanční správě testem proporcionality s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 31/13 a konstatuje, že neobstála ve druhém kroku testu proporcionality, konkrétně že existují jiné způsoby, jak dosáhnout sledovaného cíle, jakými jsou institut dožádání dle § 17 daňového řádu, delegace dle § 18 daňového řádu apod. Uvedené však

posuzuje pouze z hlediska efektivního a flexibilního využití personálních kapacit správce daně. Naopak v důvodové zprávě k zákonu o Finanční správě, který cituje i žalobce, se uvádí: *„Daňové úniky realizované formou tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty jsou velmi často realizovány větším počtem daňových subjektů, které jsou zpravidla v kompetenci různých správců daně. Pro úspěšné a efektivní řešení sofistikovaných daňových úniků je mnohdy nezbytné, aby byly všechny informace koncentrovány u jednoho správce daně, který bude schopen posoudit případ v celé jeho šíři“*. Posuzují-li se pak touto širší optikou předmětná ustanovení zákona testem proporcionality, je evidentní, že by v testu proporcionality ve druhém kroku obstála. Žalobcem uváděné způsoby dosažení cíle, tj. institut dožádání či delegace, jsou k dosažení požadovaného cíle v těchto případech nepoužitelné. Pokud se týká třetího kroku testu proporcionality, je správce daně přesvědčen, že i zde by předmětná ustanovení zákona o Finanční správě obstála. Zájem na odhalení sofistikovaných daňových úniků a doměření daně v daném případě zcela jistě převáží nad dotčeným vlastnickým právem žalobce, nikoliv nad žalobcem uváděným právem na „svého“ soudce a rovnost účastníků soudního řízení.

Replika žalobce

39. V písemné replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že žalovaný pomíjí, že v rámci daňové kontroly prováděné územním pracovištěm v Jičíně daňový subjekt byl nucen dostavit se na územní pracoviště v Jičíně. Teprve poté, co zastupování převzal nový zástupce, ten si vynutil, že i pracovníci žalovaného na územním pracovišti v Jičíně jezdí do Prahy. Jiné úkony v rámci daňové kontroly pracovníci žalovaného ovšem činí na tomto územním pracovišti a na územním pracovišti v Náchodě, kde jsou umístěny spisy daňového subjektu v souvislosti s těmito daňovými kontrolami (spisy týkající se vybrané působnosti).
40. Žalobce připustil, že napadá příslušná ustanovení zákona o Finanční správě skrze žalobu na nezákonný zásah proto, aby nakonec mohl podat ústavní stížnost, pokud sám správní soud, případně kasační soud nepodá návrh Ústavnímu soudu.
41. Žalobce dále velice obšírně rozvádí svoji právní argumentaci obsaženou v žalobě a to i ve vazbě na vyjádření žalovaného. Svoje závěry pak opírá o konkrétní případy nebo alespoň dopad jednotlivých ustanovení zákona o Finanční správě na základě svých zkušeností předjímá. Krajský soud tedy závěry žalobce pro potřeby tohoto řízení shrnuje následovně:
42. Žalobce uvedl, že volbou správce daně, který bude provádět u daňového subjektu úkony v rámci vybrané působnosti, bude rozhodnuto o tom, který soudní senát, resp. soudci budou rozhodovat o žalobách na nezákonný zásah či na nečinnost, takže správce daně tím rozhodne i o osobách soudců, kteří budou danou věc rozhodovat. Soudní senáty jsou přitom zpravidla personálně stabilně obsazené. V takovém případě je vše v rukách výkonné moci, konkrétně správce daně, který soud bude o věci rozhodovat, což je v demokratickém státě naprosto nepřijatelné.
43. Žalobce upozornil, že finanční úřady přistupují k zahajování daňových kontrol v rámci tzv. vybrané působnosti čím dál častěji, přičemž frekvence takových daňových kontrol se zrychluje. Z informací poskytnutých jednotlivými finančními úřady vyplývá, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu, jenž je patrně nejvytíženějším finančním úřadem, zahájil pouze 5 daňových kontrol ve vybrané působnosti (tj. nejmenší počet ze všech

finančních úřadů), zatímco Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (žalovaný) takto postupoval již v 58 případech. Přitom Královéhradecký kraj je středně až méně lidnatým krajem ve srovnání s ostatními kraji (tento finanční úřad /žalovaný/ je tak zjevně mnohem méně vytížený, než kupříkladu již zmíněný Finanční úřad pro hlavní město Prahu). Finanční úřad pro Pardubický kraj pak v rámci vybrané působnosti zahájil 37 daňových kontrol (Pardubický kraj je počtem obyvatel čtvrtým nejmenším krajem v České republice, finanční úřad příslušný pro tento kraj však tento postup využívá hned po žalovaném nejčastěji). Z uvedeného je dle žalobce zřejmé, že v praxi je institut tzv. vybrané působnosti využíván pouze proto, aby řešil přetíženost jednotlivých finančních úřadů. Nikoliv proto, aby došlo k zamezení tzv. karuselovým podvodům (žalobce s ohledem na povahu svého podnikání a subjekty, s nimiž spolupracuje, zjevně není „rizikovým“ daňovým subjektem, od něhož lze očekávat účast na tzv. karuselových podvodech). Nikoliv ani proto, aby u jednoho správce daně, který má nejvíce dostupných informací o „rizikových“ daňových subjektech, došlo k zahájení souvisejících daňových kontrol různých daňových subjektů.

44. Žalobce dále uvedl, že zásada přiměřenosti a hospodárnosti, jakož i předvídatelnosti a legitimního očekávání nelze v žádném případě spojovat s metodickým řízením. Jak plyne z žalobcova případu, důvody zahájení daňové kontroly odporují tvrzením žalovaného pro aplikaci vybrané působnosti. Metodika se snadno změní. Ostatně o tom, jak budou správci daní postupovat, fakticky rozhoduje politika (složení parlamentu, vlády a vedení ministerstva financí). Proto také byla přijata nejruznější regulační opatření (viz výše). Metodika se také mění v závislosti na judikatuře. Nemůže to být metodika, která rozhoduje o postavení daňových subjektů (o jejich právech a povinnostech). Musí to být zákon. Už tímto svým postojem žalovaný naznačuje protiústavnost předmětných ustanovení. Steží lze uvěřit i tvrzením žalovaného, že by takové množství dosud zahájených daňových kontrol na základě vybrané působnosti (toto číslo bude dnes nepoměrně vyšší) bylo zahájeno na základě žalovaným tvrzených podmínek (viz předchozí bod této repliky). Ledaže by opravdu platilo, že všichni kradou. Kdyby tomu tak skutečně bylo, tento stát by nemohl fungovat.
45. Žalobce netvrdí, že správce daně ovlivňuje osobu soudce v tom smyslu, jak má rozhodnout. Svými úkony ovšem ovlivňuje osobu zákonného soudce v tom smyslu, že při aplikaci místní příslušnosti dle daňového řádu by i žaloby na ochranu před nezákonným zásahem či nečinností projednával soudce krajského soudu, který je místně příslušný správci daně dle soudního řádu správního ve spojení s daňovým řádem. Takto ovšem bude žalobu na ochranu před nezákonným zásahem rozhodovat soudce soudu místně příslušného podle místa sídla správce daně, který provádí daňovou kontrolu z titulu vybrané působnosti. V případě žaloby na ochranu před nečinností správce daně se však daňový subjekt rázem ocitne bez soudní ochrany! Podle § 79 odst. 2 s. ř. s. žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení má povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení. Správce daně, který provádí daňovou kontrolu v rámci vybrané působnosti, však nevydává konečné rozhodnutí ve věci. To vydává až místně příslušný správce daně, jak stanoví zákon a jak správně podotýká žalovaný. Jak se tedy může daňový subjekt bránit proti takové nečinnosti, aby donutil správce daně například ukončit daňovou kontrolu, která například trvá již 2 roky a déle?
46. Dále žalobce uvedl, že žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správce daně nijak nesouvisí s konečným rozhodnutím ve věci. Žaloby na nezákonný zásah místně

nepříslušných správců daní, jako je tomu v tomto případě, bude daňový subjekt podávat ke krajskému soudu, v jehož obvodu je sídlo tohoto místně nepříslušného správce daně. Žalobu proti konečnému rozhodnutí, které bylo vydáno na základě výsledku daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností bude daňový subjekt podávat k soudu, v jehož obvodu se nachází sídlo místně příslušného správce daně, který vydal (dodatečný) platební výměr. Přitom v žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, jakož i v žalobě proti konečnému rozhodnutí (rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí prvoinstančního správce daně) může daňový subjekt namítat stejné skutečnosti jako například nezákonnost zahájení daňové kontroly (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Různé krajské soudy tak mohou posuzovat jednu a tutéž otázku a mohou o ní rozhodnout; třeba i rozdílně. Žalovaný nevysvětlil, v čem je institut dožádání v ČR neaplikovatelný, a že by ani tak nebyl efektivní jako nynější řešení. Navíc, žalovaný tím sám přiznává, že uvedená právní úprava byla přijata z důvodu efektivnosti, nikoli z důvodu karuselových obchodů apod., jak výše žalovaný tvrdí. Pokud žalovaný nevidí důvody pro doplnění kritérií pro přenesenou působnost, nezbyvá než konstatovat, že mu jejich neexistence vyhovuje. Dává mu onu ničím nekontrolovatelnou libovůli.

47. V souvislosti s námitkami uvedenými v žalobě a této replice žalobce poukázal na nález pléna Ústavního soudu sp. zn. 26/16 ze dne 12. 12. 2017, kterým byla vyslovena protiústavnost některých ustanovení zákona o elektronické evidenci tržeb a tím i zrušena. Podle názoru žalobce tímto testem předmětná právní úprava vybrané působnosti finančního úřadu neprochází. V jejím důsledku dochází k vyprázdnění práva na zákonného soudce, kdy v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je příslušný jiný soudce než zákonný soudce. V případě žaloby na ochranu před nečinností pak je daňový subjekt zbaven soudní ochrany zcela. V bodě 81 nálezu Ústavní soud hovoří o rdousícím efektu. To nastává v případě, když zákonodárcem zvolené řešení vytváří bariéru výkonu garantovaného základního práva (zde tedy výkonu podnikání). V případě této právní úpravy může nastat situace (s ohledem na vybranou působnost), že různé finanční úřady zahájí s daňovým subjektem daňová řízení (především daňové kontroly) v různých částech republiky. To může mít pro daňový subjekt nepředstavitelné hospodářské důsledky. Zejména pak v případech, kdy daňový subjekt počítá s tím, že nadměrný odpočet, který mu má být vyplacen, chce použít na jiných obchod, inovaci, investici, příp. na uhrazení úvěru. Všechny situace nelze vyčíst. Může jich být nespočet, jakých život může přinést. Nemusí se ale jednat jen o nadměrný odpočet. Může se jednat i jen o náklady, které vzniknou daňovému subjektu v souvislosti s uplatněním vybrané působnosti správce daně. Souběžná kontrolní činnost několika správců daní je schopná provoz středního nebo malého podnikatele (živnostníka) zcela paralyzovat. I tuto podmínku protiústavnosti tato právní úprava naplňuje.

Posouzení věci krajským soudem

48. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu třetího s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci vyslovili s tímto postupem souhlas. Po provedení nezbytných úkonů pak přistoupil k přednostnímu projednání věci, a proto ani nepovažoval za důvodné rozhodovat samostatně o návrhu žalobce na vydání předběžného opatření.

49. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
50. Krajský soud předně konstatuje, že při posouzení důvodnosti podané žaloby vychází prvořadě z judikatury Nejvyššího správního soudu – usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005 – 2 Afs 144/2004-110), dle něhož *„Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.“*
51. Z obsahu podané žaloby je zřejmé, že žalobce považuje zahájení daňových kontrol Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj a jeho územními pracovišti v Náchodě a v Jičíně za nezákonný zásah. Žalobce tedy nepochybně úkony správce daně v rámci již zahájené daňové kontroly z pohledu věcného, zpochybňuje samotné zahájení této kontroly správcem daně, který nebyl vůči němu místně příslušným ve smyslu ust. § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Dle tohoto ustanovení se místní příslušnost správce daně řídí, není-li stanoveno jinak, u právnické osoby jejím sídlem. Pro účely správy daní se sídlem rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsána v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku nebo adresa, kde právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje. V případě žalobce, který má sídlo v Praze 8, je tedy zřejmé, že daňovou kontrolu zahájil správce daně, který není místně příslušným dle uvedeného ustanovení daňového řádu.
52. Krajský soud na základě uvedeného a na základě obsahu správního spisu dále zjistil, že žalovaný svůj postup v případě zahájení a provádění daňové kontroly opírá o ust. § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě. Toto ustanovení, které bylo novelizováno zákonem č. 243/2016 Sb., přináší do daňového řízení nový institut tzv. *„vybrané působnosti“*. Uvádí se v něm, že *„Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu Finančního úřadu. Finanční úřad vykonává vypranou působnost na celém území České republiky. Specializovaný Finanční úřad vykonává působnost na České republice.“* Otázkou, co se vybranou působností pro účely tohoto zákona rozumí, se pak zabývá ust. § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě. V němž se uvádí, že *„vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě nebo provádění postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní.“*
53. Účelem zavedení tohoto nového právního institutu do zákona o Finanční správě tedy nepochybně bylo rozšíření působnosti jednotlivých finančních úřadů nad rámec jejich místní příslušnosti, tedy zabezpečení, aby každý finanční úřad disponoval rovněž zvláštní působností, a to v rámci jeho kontrolní činnosti, a to pro celé území České republiky. Tento závěr vyplývá rovněž z důvodové zprávy k novele zákona o Finanční správě, z níž lze rovněž dovodit, že nový institut byl do právního řádu vnesen proto, aby při realizaci kontrolní činnosti finančních úřadů ve složitých případech byla umožněna koncentrace těchto postupů u jednoho finančního úřadu. A je zřejmé, že takového postupu lze docílit pouze vybočením z obecného principu místní příslušnosti a otevřením možnosti všem finančním úřadům provádět kontrolní činnost i mimo jejich území vymezené právě ust. § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
54. K dané věci lze především konstatovat, že správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Tato správa je daňovým řádem svěřena do pravomoci správce daně vymezené ust. § 11 dané právní úpravy. Správce daně

provádí svoji činnost v rámci základních zásad správy daní vymezených ust. § 5 až § 9 této právní úpravy. Přitom za správce daně je považován správní orgán nebo jiný státní orgán, tedy orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní (ust. § 10 daňového řádu). Dále je nepochybné, že místní příslušnost správce daně se dle daňového řádu řídí místem pobytu fyzické osoby nebo sídlem právnické osoby.

55. Nelze ovšem přehlédnout, že finanční úřady jakožto organizační složky státu, mají svoji územní působnost vymezenou ust. 8 zákona o Finanční správě, na území vyššího samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu a dále, a tato skutečnost je pro dané řízení podstatná, mají finanční úřady svěřenu rovněž „vybranou působnost“ a to na celém území České republiky. Lze mít přitom za to, že právní úprava institutu vybrané působnosti je úpravou speciální ve vztahu k právní úpravě místní příslušnosti. Je tak zřejmé, že aplikací institutu vybrané působnosti je k provádění daňové kontroly oprávněn i takový správce daně, který by k tomu nebyl oprávněn podle pravidel místní příslušnosti vyplývajících z ust. § 13 daňového řádu. To znamená, že podle aktuální právní úpravy může provést daňovou kontrolu, jakožto vybranou působnost, kterýkoliv finanční úřad při zachování pravidla předstižení, dle něhož kontrolu provede ten finanční úřad, který ji zahájil nejdříve (§12 odst. 3 zákona o Finanční správě).
56. Z uvedeného lze tedy dovodit, že v projednávané věci postupoval žalovaný při zahájení daňové kontroly u žalobce v souladu se shora uvedenou právní úpravou a jeho postup tedy lze považovat za zákonný.
57. Krajský soud dále přistoupil k posouzení stěžejní žalobní námitky, dle níž některá ustanovení zákona č. 243/2016 Sb. jsou protiústavní, v důsledku čehož dochází ze strany žalovaného k nezákonnému zásahu. Tuto námitku podpořil žalobce velice rozsáhlou argumentací se zdůrazněním, že napadeným zásahem žalovaného, jakožto i existencí napadených ustanovení zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb., došlo a stále dochází k porušení základních ústavních práv i ústavních ustanovení. Žalobce má za to, že žalovaný 1) porušil jeho právo na zákonného soudce a rovnost účastníků soudního řízení, 2) porušil vázanost státní moci zákonem, 3) zasáhl do vlastnických práv žalobce a jeho práva podnikat, 4) zasáhl do principu proporcionality při ukládání povinností, 5) porušil právo na spravedlivý proces a 6) porušil zásadu vázanosti státní moci zákonem.
58. S těmito žalobními námitkami se krajský soud nemohl ztotožnit, a proto žalobu považuje za nedůvodnou.
59. Z důvodové zprávy k novele zákona o Finanční správě vyplývá, že účelem novely bylo potírání tzv. karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty, které realizují daňové subjekty s různou místní příslušností u různých správců daně. Tato skutečnost vyvolala nezbytnost koncentrovat všechny informace u jediného správce daně. Pokud tedy správní orgány postupují dle tohoto ustanovení, nelze v žádném případě shledávat v jejich činnosti libovůli. Takový postup neupírá daňovému subjektu právo na zákonného soudce. Správce daně postupuje na základě platné zákonné úpravy a jeho povinností je tuto úpravu ctít.
60. Krajský soud neshledal důvodnou námitku, dle níž žalobci bylo vlivem nové právní úpravy upřeno jeho právo na zákonného soudce. Toto právo se bezesporu řadí mezi

základní práva a svobody a je garantováno Listinou základních práv a svobod (Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., ve znění zákona č. 162/1998 Sb.), kde v čl. 38 odst. 1 konstatováno, že „Nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Příslušnost soudu i soudce stanoví zákon“. V daném případě je tímto zákonem s. ř. s., který v ust. § 7 stanoví, že k řízení je věcně příslušný krajský soud a místně příslušný soud, v jehož obvodu je sídlo správního orgánu, který ve věci vydal rozhodnutí v prvním stupni nebo jinak zasáhl do práv toho, kdo se u soudu domáhá ochrany. Tím je pro daňový subjekt vymezena pozice soudu a potažmo na základě rozvrhu práce toho kterého soudu i pozice zákonného soudce. Krajský soud tak považuje za zřejmé, že ust. § 8 odst. 2 shora zmiňované zákonné úpravy nelze považovat za protiústavní, když nikterak nenarušuje ústavní práva daňových subjektů.

61. Je rovněž nepochybné, že správce daně postupoval v souladu se závaznou právní úpravou při zahájení daňové kontroly a jeho postup odpovídal požadavkům ust. § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě. V takovém postupu nelze shledat jakékoliv známky libovůle.
62. Nelze rovněž souhlasit s názorem žalobce, dle něhož uvedená ustanovení zákona o Finanční správě zasahují do vlastnického práva žalobce a jeho práva provozovat podnikatelskou činnost. K tomu lze konstatovat, že Finanční správa je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní, přičemž mezi orgány této správy se řadí i finanční úřady. Ty vykonávají, jakožto správci daně, správu daní a to postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně. Tato povinnost je přisuzována samozřejmě všem finančním úřadům bez ohledu na jejich následující rozlišení podle místní příslušnosti. Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, dle níž ustanovení umožňující finančnímu úřadu vykonávat vybranou působnost na celém území České republiky bez ohledu na místní příslušnost, by mohlo zasáhnout do jeho práva provozovat podnikatelskou činnost.
63. Na základě shora uvedeného krajský soud neshledal důvod pro vyhovění návrhu žalobce na přerušení řízení a předložení návrhu Ústavnímu soudu na zrušení ustanovení § 8 odst. 2 věta druhá, § 10 odst. 4, § 13 odst. 4 a § 13b zákona o Finanční správě, ve znění zákona č. 243/2016 Sb.
64. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
65. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Žalovaný náklady řízení neúčtoval. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Hradec Králové 7. února 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

