



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudce JUDr. Ivo Pospíšila a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **VM solution CZ s. r. o.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupen JUDr. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2019, č. j. 3 A 234/2018 – 48,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina v rámci výkonu vybrané působnosti dle § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), zahájil u žalobce dne 28. 2. 2018 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen – srpen 2017 a dne 5. 9. 2018 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 – únor 2018. V rámci daňové kontroly uvedený správce daně prověřoval deklarovaná přijatá zdanitelná plnění od společností Inpulz s. r. o., GTH catering a. s., APARTMENTS MB s. r. o., JT PLUS s. r. o., ZITEP s. r. o., Alosno Royal Distribution s. r. o. a SZ-Praha engineering spol. s r. o.

[2] Dne 26. 9. 2018 zahájil žalovaný jako místně příslušný správce daně dle § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), u žalobce postup k odstranění pochybností ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018. Pochybnosti správce daně se vztahovaly k přijatým zdanitelným plněním od společnosti VesKa, s. r. o.

[3] Proti postupu k odstranění pochybností se žalobce bránil žalobou na ochranu před nezákonným zásahem a požadoval, aby Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zakázal žalovanému v postupu pokračovat. Zejména namítal, že souběžné provádění kontrolních postupů dvěma finančními úřady je v rozporu se základními zásadami správy daní. Správce daně má totiž postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a používat takové prostředky, které při zachování cíle správy daní daňový subjekt nejméně zatěžují. Duplicitní požadavky různých správců daně kladou na žalobce zbytečnou administrativní a finanční zátěž.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že oba finanční úřady řešily jiné otázky ve vztahu ke zdanitelným plněním přijatým v odlišném období od jiných dodavatelů žalobce. Žalovaný pak po žalobci požadoval mnohem užší rozsah úkonů, neboť jej vyzval pouze k odstranění pochybností ohledně devíti daňových dokladů vystavených plátcem VesKa, s. r. o. Zjištěné skutečnosti neposkytují oporu tvrzení žalobce, že by vůči němu žalovaný vznášel duplicitní požadavky. Oba finanční úřady prováděly úkony v obvodu žalovaného coby místně příslušného správce daně, nebo písemně prostřednictvím datových schránek. Žalobce nijak neprokázal, že by mu takovým postupem vznikaly nepřiměřené (cestovní) náklady. Městský soud z ničeho konkrétního neshledal, že by kontrolní činnost prováděl žalovaný v nekoordinovaném rozsahu, jež by přesáhl rámec pravidel pro správu daní. Skutečnost, že se žalobce musí současně domlouvat s pracovníky dvou finančních úřadů, nelze bez dalšího považovat za nepřiměřený požadavek, pokud zákonodárce umožnil provádění daňových úkonů u jednoho daňového subjektu vícero finančními úřady. Žalovaný při komunikaci s žalobcem postupoval pružně, operativně a věcně. Lze předpokládat, že náklady daňového subjektu v obdobných situacích budou nutně vyšší, než kdyby byla daňová činnost prováděna jedním finančním úřadem. V nynější věci však nedošlo k nadměrnému zatěžování žalobce či svévoli finančních úřadů, a postup žalovaného proto není nezákonným zásahem.

[5] Městský soud dodal, že předmětem posouzení byl namítaný postup správce daně vůči žalobci. Případné nadbytečné zatěžování pracovníků správce daně nebo daňového subjektu odlišného od žalobce (společnost CPS – Communication & Publishing Services, s. r. o.) není relevantní, byť má tato společnost obdobné personální obsazení jako žalobce. Provádění daňové kontrolní činnosti bývá pro daňový subjekt takřka vždy nepříjemnou zátěží. Nejde-li však o zátěž nepřiměřenou, resp. nezákonnou, nemůže soud požadovanou ochranu poskytnout.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek městského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. Pokud jednu společnost kontrolují dvě různá územní pracoviště různých finančních úřadů, dochází dle stěžovatele k porušení zásad daňového řízení. Podle § 5 odst. 3 a § 7 odst. 2 daňového řádu má správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady,

a používat takové prostředky, které při zachování cíle správy daní daňový subjekt nejméně zatěžují. V nynějším případě dochází zcela evidentně ke zbytečným duplicitám, protože např. tytéž smlouvy, vysvětlení k jednotlivým činnostem apod. v rámci podnikání je stěžovatel nucen předávat opakovaně různým finančním úřadům.

[7] Stěžovatel si je vědom, že kontrolu místně nepříslušným správcem daně zákon o finanční správě v rámci vybrané působnosti umožňuje. V praxi je však zákon zneužíván zcela v rozporu s deklarovaným záměrem zákonodárce tak, že kontrolu u „pražských“ daňových subjektů provádějí jiné finanční úřady, aniž by měl prověřovaný obchod cokoli společného s finančním úřadem, který kontrolu provádí.

[8] Teprve nyní se po dlouhotrvající nečinnosti rozhodl žalovaný prověřování nikoli uzavřít, ale naopak překlomit postup k odstranění pochybností do daňové kontroly. Sama doba trvání postupu proto svědčí o jeho nezákonnosti.

[9] Co se týče odkazovaných duplicit, při kontrolních činnostech prováděných různými finančními úřady je vždy každému úřadu zvlášť nutno vysvětlit, čím se společnost zabývá, jakou má organizační strukturu, proč potřebuje např. prověřovanou reklamu, jakým způsobem je vedena daňová evidence a účetnictví, co znamenají příslušné symboly na dokladech, jaká má společnost živnostenská oprávnění, kdo může vystupovat jejím jménem atd. Pokud provádí kontrolní postup jeden správce daně, jednotlivé výzvy či jednání pokryjí celé prověřované období, což u různých správců daně není možné. Vznikají tak zbytečné administrativní náklady.

[10] Stěžovatel dále upozorňuje, že kontrolní činnost probíhá i u společnosti CPS – Communication & Publishing Services, s. r. o., která má stejného společníka, jednatele, účetního i daňového poradce. Tuto skutečnost nelze bagatelizovat, neboť zdůrazňuje neefektivnost a nepřiměřenost kontrolních postupů. Žalovaný se snaží jednotlivé úkony izolovat, zřejmě by tak mohlo 12 různých zdaňovacích období kontrolovat 12 různých územních pracovišť správce daně a vše by bylo v pořádku, protože zákon to výslovně nezakazuje. Jednání probíhají povětšinou současně pro obě společnosti a trvají několik hodin. Správce daně z Vysočiny nemá v Praze potřebné kanceláře a je pro stěžovatele obtížně dosažitelný prostřednictvím telefonu.

[11] Městský soud dle stěžovatele v napadeném rozsudku nesprávně vykládá zásady daňového řízení. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů *jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*. Žalovaný ani městský soud nezdůvodnili, proč by v případě provádění kontroly či postupu k odstranění pochybností pouze jedním finančním úřadem nebylo možno dosáhnout cíle správy daní. Stejně tak neodpověděli na otázku, zda správce daně vycházel podle možností stěžovateli vstříc ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu. Dle § 7 odst. 2 daňového řádu pak *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*. Zapovídá tedy postup, při kterém vznikají zbytečné náklady, i pokud nejsou nepřiměřené. Městský soud sám uvádí, že stěžovateli vznikají náklady, které by byly nižší, pokud by kontrolní činnost prováděl pouze jeden správce daně. To je v rozporu s uvedenými základními zásadami správy daní.

[12] Stěžovatel nepochopil, kterou z pěti judikaturou vymezených podmínek nezákonnosti zásahu považuje městský za nesplněnou. Je si vědom, že musí snést jistou „nepříjemnost“ kontroly, avšak kontrola je prováděna kvůli nekoordinovanosti finanční správy neefektivně a tak, že vznikají zbytečné náklady a jsou používány takové postupy, které zatěžují více než nejméně. Nikdo nezdůvodnil, proč je nutné, aby kontrolu prováděly dva finanční úřady, a to za nijak dramaticky vzdálená zdaňovací období, přičemž stěžovatel v těchto obdobích vyvíjí velmi podobnou činnost. Stěžovatel k tomu odkazuje na starší judikaturu, podle níž delegace místní příslušnosti nemá sloužit k účelovému zneužití tohoto institutu tak, aby daňová správa tímto způsobem řešila vlastní administrativní potíže. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a zakázal žalovanému pokračovat v postupu k odstranění pochybností a daňové kontrole za zdaňovací období červenec 2018.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že napadený postup k odstranění pochybností zahájil na základě podnětu z párování kontrolních hlášení. Žalovaný nejprve oslovil Finanční úřad pro Kraj Vysočina, u kterého probíhá šetření řetězce plátců na základě analýzy kontrolních hlášení za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018. Ten však neshledal důvod k převzetí uvedeného podnětu, neboť prošetřuje jiná zdaňovací období a jiné dodavatele stěžovatele. Žalovaný po stěžovateli požadoval pouze odstranění pochybností vůči devíti daňovým dokladům vystaveným plátcem VesKa, s. r. o. Stěžovatel ničím neprokázal, že by mu nastaveným postupem vznikaly nepřiměřené náklady nebo že by žalovaný vyžadoval shodné informace či doklady. Správce daně nemůže zohledňovat, že dva různé daňové subjekty mají stejného jednatele, společníka, účetního a zastupuje je stejný daňový poradce. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[16] Kasační soud se právní úpravou vybrané působnosti ve vztahu k postupům při správě daní v minulosti zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 – 34. Dospěl k závěru, že vybranou působnost může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Ke shodnému závěru poté dospěl i v rozsudcích ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 393/2017 – 33, ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017 – 28, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018 – 49. Soudu nepřísluší hodnotit okolnosti přijetí právní úpravy ani zkoumat, zda by byl její cíl naplněn i v případě omezení vybrané působnosti pouze na některé případy (např. souvislost daňového subjektu se správcem daně, který postup provádí, nebo podezření na účast v řetězci zatíženém podvodem na DPH).

[17] Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zároveň připustil, že institut vybrané působnosti může přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je nicméně především na finanční správě, aby mj. v souladu se zásadou vstřícnosti a zdvořilosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Teprve pokud těmto povinnostem finanční orgány nedostojí a výkonem vybrané působnosti budou daňový subjekt neúměrně zatěžovat či šikanovat, bude namíste poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu proti takovému jednání.

[18] Uvedené vymezení odpovídá i současné judikatuře, podle níž ochrana poskytovaná zásahovou žalobou může směřovat k samotnému zahájení a provádění postupů při správě daní (nejsou-li splněny podmínky pro jejich provádění, jedná-li se o kontrolu bezdůvodně opakovanou, zahájenou či prováděnou po uplynutí lhůty pro stanovení daně apod.) nebo proti konkrétním úkonům správce daně v rámci těchto postupů. To však pouze tehdy, mají-li tyto úkony zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovým úkonům vyčkal až na žalobu směřující proti rozhodnutí o daňové povinnosti samotné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 – 39).

[19] Nezákonnost postupu k odstranění pochybností spatřuje stěžovatel v porušení základních zásad daňového řízení. 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. Uvedené ustanovení zakotvuje zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Při uplatňování jednotlivých procesních institutů je povinností správce daně postupovat tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím některé garantované základní právo. Podle § 6 odst. 4 daňového řádu *správce daně podle možnosti vychází osobám zúčastněným na správě daní vstříc. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí*. Uvedená zásada vyjadřuje povinnost správce daně spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní. Podle § 7 odst. 2 daňového řádu *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny*. Zásada hospodárnosti je příkazem organizačního charakteru, který vychází ze zásady proporcionality. Správce daně je zejména oprávněn vyžadovat od osob zúčastněných na správě daní podklady jen na základě zákona a je povinen sám zajistit obstarání údajů, které jsou potřebné, lze-li je obstarat z úřední evidence, popř. z evidencí, do nichž má přístup.

[20] Aby bylo možné vůbec hovořit o nezákonnosti postupu z důvodu porušení některé ze shora uvedených zásad, musel by správce daně daňovému subjektu ukládat nepřiměřené povinnosti, porušit povinnost spolupráce nebo jej zatěžovat nezákonnými či zbytečnými požadavky. Pakliže by taková nezákonnost měla dostatečně intenzivní dopad do práv a oprávněných zájmů daňového subjektu, bylo by namíste poskytnout daňovému subjektu proti jednání správce daně ochranu v rámci zásahové žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s.

[21] Skutkové okolnosti nynější věci ovšem ničemu takovému nenasvědčují. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný coby místně příslušný správce daně vyzval stěžovatele k odstranění pochybností předložením důkazních prostředků ohledně deklarovaného přijatého plnění na základě 9 daňových dokladů vystavených společností VesKa, s. r. o., neboť tento dodavatel nepodal řádně kontrolní hlášení. Stěžovatel žalovanému doložil faktury a výpisy z bankovního účtu. Žalovaný poté dne 9. 1. 2019 vyzval stěžovatele k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť stále neměl uskutečnění zdanitelného plnění dle předložených dokladů za prokázané. Kromě stížnosti stěžovatele a vyřízení této stížnosti již ze správního spisu není patrné, že by žalovaný činil vůči stěžovateli další úkony.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že žalovaný provádí napadený postup k odstranění pochybností po dlouhou dobu, což samo o sobě svědčí o jeho nezákonnosti, a chystá se jej překlopit do daňové kontroly. V řízení před městským soudem však stěžovatel otázku délky postupu nevznesl, proto k této skutečnosti Nejvyšší správní soud nemůže ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlídnout. Z obecného vyjádření stěžovatele zároveň nelze seznat, zda žalovaný již v době rozhodnutí městského soudu zahájil daňovou kontrolu (případně kdy) nebo se k tomuto kroku teprve chystá.

[23] V každém případě jsou však lichá tvrzení stěžovatele, že napadeným postupem vyžaduje žalovaný po stěžovateli údaje, které již byly doloženy jinému správci daně (jinými slovy duplicitní údaje). Stěžovatel konkrétně zmiňuje nutnost doložení stejných smluv, vysvětlení k jednotlivým činnostem, způsob vedení daňové evidence a účetnictví atd. Ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by cokoliv ze stěžovatelem zmiňovaných informací žalovaný v průběhu napadeného postupu k odstranění pochybností požadoval. Mezi stěžovatelem a žalovaným probíhala pouze písemná komunikace za účelem objasnění okolností přijatého zdanitelného plnění od jediného dodavatele.

[24] Takový postup nelze označit za nezákonný jen proto, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina předtím v rámci výkonu vybrané působnosti (k němuž má zákonné zmocnění) zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu za jiná zdaňovací období, v nichž prověřoval plnění přijatá od jiných dodavatelů. Ostatně výklad, ke kterému úvahy stěžovatele směřují, totiž že zahájení daňové kontroly jiným než místně příslušným správcem daně do budoucna bez dalšího znemožňuje jakoukoliv kontrolní činnost správce daně místně příslušného, je zjevně neudržitelný. Nepřiměřená či nekoordinovaná kontrolní činnost více správců daně může představovat dle shora citované judikatury nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., tato otázka však závisí na posouzení konkrétních skutkových okolností, z nichž tato nepřiměřenost musí vyplývat. Ty v nynějším případě dány nejsou. Pokud stěžovatel namítá, že není zřejmé, kterou podmínku nezákonnosti zásahu shledal městský soud za nenaplněnou, z bodu 59 napadeného rozsudku lze jednoznačně zjistit, že v postupu žalovaného městský soud neshledal nezákonnost. Hypotetickou situaci, v níž by u stěžovatele provádělo souběžně kontrolu ještě další jiné územní pracoviště správce daně, nyní nepřísluší kasačnímu soudu hodnotit.

[25] Na tom nic nemění ani obecně správné tvrzení městského soudu, že lze předpokládat, že náklady daňového subjektu budou v případě kontrolní činnosti prováděné souběžně dvěma finančními úřady nutně vyšší, než kdyby tuto činnost prováděl pouze jeden finanční úřad. Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu je ovšem jistým vodítkem

pro správce daně, aby šetřil náklady daňového subjektu. To neznamena, že postupy při správě daní se obejdou bez nákladů na straně kontrolované osoby. Pokud však správce daně nezatěžuje daňový subjekt nadměrně, zbytečně či samoúčelně, k porušení uvedeného ustanovení zpravidla nedojde.

[26] S městským soudem i žalovaným se lze ztotožnit i v závěru, že společnost CPS – Communication & Publishing Services, s. r. o. představuje samostatný daňový subjekt (třebaže je se stěžovatelem personálně propojený), který má v daňovém řízení, jež se jej týká, vlastní samostatná práva a povinnosti. Procesní postup žalovaného v daňovém řízení s touto společností proto není možné nyní jakkoliv hodnotit.

[27] Judikatura vztahující se k institutu delegace místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, na kterou stěžovatel odkazuje, není přílehuá. Podmínky delegace místní příslušnosti jsou oproti podmínkám výkonu vybrané působnosti odlišné. K delegaci místní příslušnosti na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně lze totiž dle zákona přistoupit pouze tehdy, je-li to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Napadený rozsudek tedy není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. října 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu