



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého, v právní věci žalobkyně: **CPS - Communication & Publishing Services, s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupené JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 1455/2, Jihlava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 A 223/2018 - 103,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil dne 28. 7. 2017, 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 květen 2017. Na postup k odstranění pochybností následně dne 7. 11. 2017 navázala daňová kontrola.

[2] Dne 21. 5. 2018 zahájil žalovaný 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“) u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září 2017 a dne 5. 9. 2018 ji rozšířil o únor 2018.

[3] Žalobkyně se žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) bránila proti nezákonnému zásahu, který spatřovala v tom, že zmíněnou daňovou kontrolu žalovaný prováděl souběžně, nekoordinovaně a duplicitně s postupem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Zejména namítala, 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 aby používal takové prostředky, které při zachování cíle správy daní daňový subjekt nejméně zatěžují. Duplicitní požadavky různých správců daně kladou na žalobkyni zbytečnou administrativní a finanční zátěž. Žalobkyně ve své žalobě dále zdůraznila, že kromě toho probíhala daňová kontrola i u společnosti VM solution CZ s. r. o., která je se žalobkyní personálně i jinak úzce propojena. O to víc tak byl tento stav považován žalobkyní za neúnosný. Během probíhajícího soudního řízení žalobkyně následně krajský soud informovala o aktuální situaci a popisu nově provedených úkonů. V tomto doplnění namítala nevhodně provedený výslech svědka V. K. a stěžovala si na to, že jí nebylo umožněno nahlédnout do celé spisové dokumentace v den provedení výslechu. Žalobkyně ve své žalobě požadovala, aby krajský soud prohlásil, že daňová kontrola prováděná žalovaným je nezákonným zásahem a aby žalovanému zakázal pokračovat v tomto nezákonném zásahu.

[4] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Uvedl, že se bude zabývat pouze postupem žalovaného vůči žalobkyni, nikoliv vůči společnosti VM solution CZ s. r. o., která je se žalobkyní personálně i jinak úzce propojena. Krajský soud se ztotožnil se sdělením žalovaného, že souběžné provádění kontroly u jiného daňového subjektu není ve věci žalobkyně relevantní. Skutečnost, že dva subjekty mají společného majitele, jednatele, účetního i zástupce pro správu daní, nemá vliv na faktickou nezávislost daňových řízení či postupů správce daně vedených souběžně u těchto subjektů. Vzájemně nezávislé jsou i daňové povinnosti jednotlivých subjektů, jelikož tyto subjekty jsou i přes faktickou „personální unii“ odlišnými právními subjekty, fungujícími samostatně a nezávisle. Samostatně vstupují do obchodních i daňových vztahů. V tomto smyslu krajský soud posoudil pouze námitky týkající se přímo žalobkyně, tj. působení dvou finančních úřadů ve dvou daňových kontrolách při účasti čtyř pracovníků fakticky provádějících tyto úkony.

[5] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34, publ. pod č. 3690/2018 Sb. NSS, krajský soud uvedl, že vybraná působnost je zvláštním druhem věcné působnosti podle zákona o finanční správě, kterou finanční úřady vykonávají na celém území České republiky. Mezi vybranou působnost patří mj. i daňová kontrola, přičemž souběžné provádění daňové kontroly se stejným předmětem vícero finančními úřady je vyloučeno podle § 12 odst. 3 zákona o finanční správě. V souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti je na finanční správě, aby nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Krajský soud dále citoval důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, podle které je třeba brát ohled i na efektivní a flexibilní využití personálních kapacit správce daně a potřebu rovnoměrného rozložení kontrolních procesů

pokračování

v rámci správy daní. Výkon vybrané působnosti žalovaným nelze pouze obecně bez dalšího zpochybňovat. Neznamená sám o sobě zneužívání vybrané působnosti za účelem kompenzace organizačních a personálních deficitů.

[6] Krajský soud na základě správního spisu shledal postup žalovaného v souladu s požadavky judikatury a se zásadami daňového řízení, zejména s § 6 odst. 4 daňového řádu. Souběžnou kontrolní činnost žalovaného a Finančního úřadu pro hlavní město Prahu neshledal krajský soud nezákonnou. Určité překrývání činností obou finančních úřadů nastává až od března 2019. Finanční úřad pro hlavní město Prahu byl vůči žalobkyni činný zejména v roce 2017, žalovaný pak v roce 2018. Tuto situaci nepovažuje krajský soud za nadměrné zatěžování žalobkyně. Krajský soud také zdůraznil, že předmět kontrolních postupů u obou finančních úřadů byl poněkud odlišný. Finanční úřad pro hlavní město Prahu se soustředil na přijatá zdanitelná plnění od společnosti Moravia Facility Service s.r.o., která působila jako obchodní partner žalobkyně, zatímco kontrolní činnost žalovaného byla výrazně širší. Tato daňová řízení byla ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím vzájemně samostatná.

[7] Na rozdíl od řízení ve věci žaloby společnosti VM solution CZ s.r.o., projednávané pod sp. zn. 29 A 224/2018, krajský soud v případě žalobkyně uvedl, že se vyskytla jistá duplicita ve výzvě žalovaného ze dne 12. 10. 2018, neboť totožné doklady požadoval dříve již předložit i Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Na to však žalobkyně žalovaného upozornila a ze spisu neplynulo, že by žalovaný na své žádosti nadále trval.

[8] Jistou změnu v přístupu finančních úřadů však krajský soud identifikoval od března 2019, kdy bylo přistoupeno k výsledku svědka V. K., neboť zde se začaly předměty kontroly do jisté míry překrývat. Z protokolů o výsledku svědka a z protokolu o nahlížení se spisu vyplynulo, že návaznost jednotlivých výsledků nebyla zcela ideální, neboť časová náročnost výsledků byla oproti původnímu očekávání větší. K tomu bylo potřeba přičíst skutečnost, že u místně příslušného správce daně nebyl v den provedení výsledku k dispozici kompletní spisový materiál. Tato situace mohla vést k nutnosti opakovaného jednání a dokazování. Krajský soud poznamenal, že ani první neúspěšný pokus o výslech svědka, který proběhl dne 19. 3. 2019, nesvědčil o zcela koordinovaném postupu finančních úřadů. Jisté duplicity bylo pak možné spatřovat i ve výsledku svědka, žalovaný však považoval za dostačující, pokud svědek pouze poukázal na svou předchozí výpověď poskytnutou Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu. Krajský soud v napadeném rozsudku proto zdůraznil, že postupy, k nimž docházelo při výsledku svědka, považuje z hlediska řešené otázky za hraniční.

[9] Krajský soud na závěr shrnul, že v činnosti žalovaného nespatřuje porušení základních zásad správy daní. Oba finanční úřady se snažily žalobkyni vycházet vstříc takovým způsobem, aby nevznikly zbytečné náklady a jejich aktivity považoval za poměrně korektní. Komunikace probíhala zejména elektronickou cestou a jednání byla po vzájemné dohodě sjednávána s žalobkyní na území města Prahy. Postup žalovaného nepovažoval krajský soud za neracionální, který by nesměřoval k naplnění účelu daňové kontroly. Ačkoliv soud souhlasil s žalobkyní, že určité okolnosti mohly způsobovat její diskomfort, nelze bez dalšího konstatovat, že by postup žalovaného byl nepřiměřený v poměru mezi zájmem na efektivní správě daní a zatížením daňového subjektu. Z přístupu žalovaného nelze seznat, že by jeho postup byl šikanózní, samoúčelný či svévolný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Na úvod stěžovatelka provedla obsáhlou rekapitulaci dosavadního řízení o žalobě, v rámci níž uvedla doslovný text původně podané žaloby ze dne 26. 11. 2018, doslovnou argumentaci uvedenou v replice k vyjádření žalovaného ze dne 1. 3. 2019 a rovněž doslovně uvedla informaci ze dne 20. 5. 2019 o aktuální situaci, obsahující popis výsledku svědka Víta Kováče a nahlížení do spisu v den provedení tohoto výsledku. Uvedla, že jí popsany skutkový stav nebyl ze strany žalovaného ani ze strany soudu popřen. Spor tedy nespočívá ve vymezení skutkového stavu věci. Rozpor nastává až v samotném hodnocení tohoto stavu ve smyslu, zda popsaná činnost daňových orgánů je nezákonným zásahem či nikoliv.

[12] Stěžovatelka se nejprve vyjádřila k tomu, že se krajský soud v napadeném rozsudku zabýval pouze postupem daňových orgánů vůči stěžovateli samotné, nikoliv vůči společnosti VM solution CZ s.r.o. Je si sice vědoma, že se jedná o dva samostatné subjekty, nicméně nelze otázku současné kontroly obou subjektů zcela pominout, protože ta v praxi podtrhuje neefektivnost a nepřiměřenost práce dotčených orgánů finanční správy. Věc je přitom nutné posuzovat v celém jejím kontextu. Žalovaný se snaží jednotlivé úkony izolovat, zřejmě by tak mohlo 12 různých měsíčních zdaňovacích období kontrolovat 12 různých územních pracovišť správce daně a vše by bylo v pořádku, protože zákon to výslovně nezakazuje.

[13] Dále upozornila, že ani krajský soud nepovažuje činnost finančních orgánů za kvalitní, přičemž popsala porušení zákona ohledně nahlížení do spisu v rámci vybrané působnosti. Krajský soud dle stěžovatelky v napadeném rozsudku nesprávně vykládá důvodovou zprávu a relativizuje duplicitní prověřování prováděné finančními úřady. Žalovaný ani krajský soud nikterak neuvedli, že by stěžovatelka měla sídlo v Praze účelově. Stěžovatelka zdůraznila, že brojí nikoliv proti prověřování jako takovému, ale proti jeho duplicitě. Považuje za legitimní „odvěmenit“ Finanční úřad pro hlavní město Prahu výpomocí finančních úřadů podle vybrané působnosti. Postup žalovaného však odporuje i účelu zákonné úpravy, jelikož není více efektivní a neodlehčuje přetíženým úřadům. Stěžovatelku kontrolují souběžně dva finanční úřady a dochází k duplicitám a k dalším procesním či organizačním pochybením.

[14] V této souvislosti odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se delegace místní příslušnosti, která je dle jejího názoru obdobná její situaci. Podle citované judikatury by mohlo delegací docházet k účelovému zneužití tohoto institutu k řešení administrativních potíží daňové správy.

[15] Stěžovatelka nesouhlasila s krajským soudem, že pokud probíhala komunikace s žalovaným elektronicky, pak se o duplicitu nejednalo. I v případě, že se komunikace vedla elektronicky, každý dokument musel zástupce stěžovatelky prostudovat zvlášť a přeposlat jej klientovi a projednat reakci. Veškeré administrativní úkony způsobují daňovému subjektu zvýšené náklady, které musí nést sám. Přitom obvykle kontroluje

pokračování

jeden finanční úřad více zdaňovacích období a obvykle výzvu a podobný požadavek vydává najednou pro všechna kontrolovaná období.

[16] Taktéž považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, jelikož se v něm krajský soud nevypořádal s tvrzeným porušením zásad 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 krajský soud nezdůvodnili, proč by v případě provádění kontroly či postupu k odstranění pochybností pouze jedním finančním úřadem nebylo možno dosáhnout cíle správy daní.

[17] Dle § 7 odst. 2 daňového řádu pak *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*. Zákon tedy zapovídá postup, při kterém vznikají zbytečné náklady, i pokud nejsou nepřiměřené. Podle stěžovatelky krajský soud i žalovaný zaměňují povinnost daňového subjektu snést určité nepřijemnosti spojené s daňovou kontrolou se skutečností, že kontrola je v jejím případě prováděna neefektivně a nekoordinovaně tak, že vznikají zbytečné náklady a zatěžují stěžovatelku více než nejméně. K porušování základních zásad správy daní dle stěžovatelky docházelo i před březnem 2019, o to víc však k ní docházelo od tohoto data.

[18] Stěžovatelka dále odkázala na bod 71 napadeného rozsudku, dle nějž snaha finančních úřadů používat jen takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují, nebyla vždy zcela úspěšná. Stěžovatelka nepovažuje za možné, aby byla finančními orgány používána jakási „metoda pokusů a omylů dostát daňovému řádu“. Finanční orgány přitom samy netolerují ani nejmenší pochybení daňového subjektu. Ten má tak nárok na bezchybný výkon státní správy. V jejím případě nejde o „určitý diskomfort“, ale o zbytečné náklady. Neefektivita kontrolních pracovníků má přímý dopad do práv stěžovatelky. Poukázala přitom na nemožnost nahlédnutí do spisu či duplicitní otázky pokládané během výslechu svědka. Tato pochybení způsobují zvyšování nákladů stěžovatelky.

[19] Ačkoliv krajský soud považoval postup finančních orgánů za hraniční, odsunul své případné rozhodnutí o nezákonném zásahu do budoucna. S tím však stěžovatelka nesouhlasí, jelikož meze zákonné úpravy byla překročena již v době rozhodování krajského soudu, neboť správce daně má postupovat tak, aby docházelo k co nejmenšímu zatěžování daňového subjektu. Krajský soud v napadeném rozsudku spíše odůvodňuje pojem „nepřiměřené náklady“, namísto pojmu zbytečné náklady. V případě kontroly prováděné pouze jedním pracovištěm by byly náklady podstatně nižší.

[20] Stěžovatelka závěrem navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, a zároveň aby prohlásil daňovou kontrolu prováděnou žalovaným za nezákonný zásah a žalovanému zakázal pokračovat v tomto nezákonném zásahu.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se s napadeným rozsudkem zcela ztotožňuje. Vybranou působností se rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní nebo postup k odstranění pochybností. Vybraná působnost podle zákona o finanční správě je *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti podle daňového řádu. Důvodem je efektivnější

naplnění cíle daňové správy s ohledem na koncentraci informací u jediného správce v případech řetězových obchodů. Odkázal přitom na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb. Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období květen 2017 dne 7. 11. 2017. Žalovaný zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za červenec 2017 až září 2017 dne 21. 5. 2018, dne 5. 9. 2018 jí rozšířil o daňovou kontrolu za zdaňovací období únor 2018. Předmět daňové kontroly prováděné žalovaným nesouvisí s předmětem daňové kontroly prováděné domovským správcem daně, byť dílčí překryv ohledně prověřované společnosti Moravia Facility Service s. r. o. se zde objevuje. S ohledem na odlišný charakter daňových kontrol nelze učinit závěr o nepřipustnosti jejich provádění různými správci daně.

[22] Žalovaný se snažil minimalizovat míru zatížení stěžovatelky a jejího zástupce (jednání v Praze, elektronická komunikace). Stěžovatelce tedy nevznikaly zbytečné náklady. K namítanému vyzývání správních orgánů k předložení shodných dokladů uvedl, že takovýto postup nelze zcela vyloučit, nicméně tato duplicita byla zhojena tím, že po upozornění stěžovatelky si žalovaný požadované doklady obstaral od jiného správce daně, jemuž již byly doklady předloženy. Co se týče namítaného porušení zásad daňového řízení při výslechu svědka V. K., žalovaný připustil jistou nekoordinovanost postupů jednotlivých úředních osob. Takovéto dílčí pochybení však nemůže způsobit nezákonnost celé prováděné daňové kontroly. Tuto tezi lze obecně vztáhnout i k situaci, kdy nebyl k dispozici k nahlédnutí veškerý spisový materiál, a nebylo tak možné dokončit výslech svědka.

[23] Trval proto na tom, že neporušoval základní zásady správy daní, postupoval v souladu se zákonem, využíval standardních procesních postupů a vycházel vstříc požadavkům stěžovatelky, pokud to bylo možné. Zároveň stěžovatelku poučil o kontaktním pracovišti v souvislosti s dokazováním.

[24] Odkaz stěžovatelky na daňová řízení probíhající u další společnosti nepovažoval žalovaný za relevantní. Nezávislost jednotlivých daňových řízení platí podle něj pro daňové povinnosti jednoho subjektu. Daňové řízení se týká vždy jedné daně za jedno zdaňovací období, přičemž nelze předjímat, kam bude směřovat důkazní řízení pro jednotlivé daně či zdaňovací období. Žalovaný měl za to, že vnitřní postupy a komunikace zabezpečují, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Ze spisového materiálu je zřejmé, že k neúměrnému či šikanóznímu zatěžování stěžovatelky nedošlo a že vždy byla správcem daně zvažována proporcionalita mezi efektivitou postupů finanční správy a mírou zatížení daňového subjektu. Je-li prováděna kontrola ze strany více finančních úřadů, lze předpokládat vyšší náklady daňového subjektu. Tato skutečnost je nezbytným důsledkem právní úpravy celostátní územní působnosti finančních úřadů, která může znamenat jistý diskomfort, nejedná se však o libovůli a nezákonnost. Dílčí pochybení v postupech správců daně nemohou odůvodnit označení předmětné daňové kontroly za nezákonný zásah.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2

pokračování

s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem, protože případná nepřezkoumatelnost by bránila následnému vypořádání námitek věcného charakteru.

[28] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se podle ní krajský soud nevypořádal s námitkou, že postup žalovaného odporuje základním zásadám daňového řízení. Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud se v bodě 71 napadeného rozsudku podrobně zabýval námitkami stěžovatelky o porušení zásad daňového řízení upravených v § 5 odst. 3, § 6 odst. 2 a § 7 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v souladu s požadavky na přezkoumatelnost uvedl, z čeho své závěry dovozuje a jak v tomto ohledu hodnotí konkrétní skutečnosti vyplývající ze správního spisu.

[29] S ohledem na to Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost a lze tak přistoupit k věcnému posouzení dané věci.

[30] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že rozsudkem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, zamítl kasační stížnost společnosti VM solution CZ s. r. o. proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2019, č. j. 3 A 234/2018 - 48, a následně rozsudkem ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 218/2019 - 35, zamítl kasační stížnost společnosti VM solution CZ s. r. o. proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 A 224/2018 - 46. Tyto rozsudky byly vydány ve skutkově velmi podobné věci, přičemž se týkaly obchodní společnosti, která je personálně i jinak úzce propojena se stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud se v těchto rozsudcích ztotožnil se závěry Městského soudu v Praze, resp. Krajského soudu v Brně, které shledaly postup finančních orgánů ve věci odstranění pochybností a daňových kontrol za zákonný a souladný se základními zásadami daňového řízení. Stěžovatelka přitom opírá svou kasační stížnost o obdobnou argumentaci, jakou použila společnost VM solution CZ s. r. o. ve svých kasačních stížnostech. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal v nyní projednávané věci důvod odchýlit se od svých dřívějších právních závěrů uvedených v rozsudcích č. j. 1 Afs 353/2019 - 31 a č. j. 2 Afs 218/2019 - 35, posoudil obdobně i postup při provádění daňové kontroly u stěžovatelky týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září 2017 a únor 2018. Vzal přitom v potaz specifika, jež tuto věc odlišují od věcí judikovaných, na která se v další části odůvodnění podrobně zaměří.

[31] S krajským soudem i žalovaným se lze ztotožnit v závěru, že společnost VM solution CZ s. r. o. (nyní v likvidaci) představuje samostatný daňový subjekt (třebaže je se stěžovatelkou 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, a proto nelze přijmout názor stěžovatelky ohledně čtyř souběžně vedených kontrol.

[32] Nejvyšší správní 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.

[33] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 269/2017 - 34 zároveň připustil, že institut vybrané působnosti může přinést v konkrétních případech komplikace či dokonce i nezákonné zásahy ze strany finanční správy. Je proto 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.

[34] Stěžovatelka nezákonnost postupu žalovaného při provádění daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září 2017 a únor 2018 spatřuje v porušení základních zásad daňového řízení.

[35] 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.* Jak již v souvislosti s postupem k odstranění pochybností ve věci společnosti VM solution CZ s. r. o. uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, *„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.“*

[36] Podle § 6 odst. 4 daňového řádu *správce daně podle možností vychází osobám zúčastněným na správě daní vstřícně. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilostí.* Uvedená zásada vyjadřuje povinnost správce daně spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní.

[37] 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.* K této zásadě Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 353/2019 - 31 uvedl, že *„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.“*

pokračování

[38] Jak již dříve uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 218/2019 - 35: „[a]by bylo možné vůbec hovořit o nezákonnosti postupu z důvodu porušení některé ze shora uvedených zásad, musel by tedy 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.“

[39] Žalovaný dne 23. 1. 2018 zaslal stěžovatelce výzvu k poskytnutí údajů o fakturách, které stěžovatelce vystavily tři daňové subjekty specifikované žalovaným. Následně dne 21. 5. 2018 oznámil stěžovatelce zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až září 2017. Další jednání mezi žalovaným a stěžovatelkou proběhlo dne 26. 6. 2018, žalovaný na něm vrátil zpět stěžovatelce zapůjčené daňové podklady. Dne 5. 9. 2018 rozšířil daňovou kontrolu o zdaňovací období únor 2018, při kterém byla stěžovatelka vyzvána k předložení dalších daňových dokladů. Následně byla stěžovatelce žalovaným zaslána dne 12. 10. 2018 výzva k prokázání skutečností spočívající v prokázání faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění a k prokázání, zda tato plnění byla použita pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Dne 16. 10. 2018 došlo k rozšíření daňové kontroly a převzetí dalších daňových dokladů a písemností, které byly stěžovatelce dne 15. 11. 2018 vráceny zpět. Všechna jednání probíhala v Praze, buďto v sídle místně příslušného finančního úřadu, anebo v sídle zástupce stěžovatelky. Další komunikace probíhala zejména elektronicky. Ze spisu vyplývá, že se žalovaný snažil stěžovatelce vycházet vstříc ohledně stanovení termínů ústních jednání. Ze zjištěného skutkového stavu nevyplývá, že by žalovaný postupoval vůči stěžovatelce účelově, šikanózně či svévolně. Ze spisového materiálu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu vyplývá, že jím prováděná kontrola probíhala především v roce 2017, tedy v době před zahájením finanční kontroly ze strany žalovaného. Do března 2019, s výjimkou výzvy ze dne 22. 10. 2018 k prokázání skutečností, v zásadě k překrývání jednotlivých úkonů v rámci prováděných daňových kontrol nedocházelo.

[40] Specifická situace nastává od března 2019, kdy měl proběhnout společný výslech svědka a rovněž neúspěšný pokus o nahlédnutí do kompletního spisu. Tyto situace označil krajský soud jako hraniční, neboť postup daňových orgánů nebylo možné považovat za synergický, čímž utrpěl komfort svědka i samotné stěžovatelky. Nejvyšší správní soud však uvádí, že zásahová žaloba není nějakým univerzálním prostředkem ochrany proti *jakémukoliv* úkonu správního orgánu, který se žalobci nelíbí. Právě naopak, je subsidiárním prostředkem ochrany, a to buď vůči jiným dostupným právním prostředkům (viz § 85 věta před středníkem s. ř. s., srov. k tomu např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, věc *Lesy Vyšší Brod*), nebo vůči jiným druhům žalob dostupným ve správním soudnictví. Jinak řečeno, zásahová žaloba plní roli pomocného prostředku ochrany a doplnku tam, kam ochrana žalobou proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. či na ochranu proti nečinnosti správního orgánu podle § 79 a násl. s. ř. s. nedosáhne (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008 - 98, *Olomoucký kraj*, bod 18).

[41] Podle okolností může být zahájení i provádění daňové kontroly nezákonným zásahem, proti kterému je možné brojít zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110). Ne každá nezákonnost

při provádění daňové kontroly však představuje nezákonný zásah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Afs 2/2006 - 95). Samotná nezákonná kontrola a s ní spojené požadavky musí být ve svém celku ve vztahu ke kontrolovanému subjektu zpravidla natolik invazivní, že lze vskutku hovořit o přímém zkrácení na právech ve smyslu § 82 s. ř. s. Bez poskytnutí ochrany proti takové probíhající nezákonné daňové kontrole formou žaloby podle § 82 s. ř. s. by byly kontrolované subjekty ponechány napospas možné svévoli veřejné moci, zejména pokud by kontrola nevyústila v žádné správní rozhodnutí, které by bylo možné napadnout (základní) žalobou proti rozhodnutí upravenou v § 65 násl. s. ř. s. (srov. již cit. usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, věc *ALGON PLUS*, bod 42, v němž Nejvyšší správní soud vysvětlil, za jakých okolností se lze bránit proti daňové kontrole jako celku). Přezkoumání zákonnosti vedení správního (daňového) řízení v rámci řízení o ochraně před nezákonným zásahem by však bylo přezkumem předčasným a odporujícím systematice soudního řádu správního. Rozšířený senát potvrdil, že pomocí zásahové žaloby „nelze docílit ‚předstižného‘ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň“ (usnesení rozšířeného senátu ve věci *ALGON PLUS*, bod 42).

[42] Nejvyšší správní soud na tomto místě uzavírá, že ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu daňové kontroly může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu, a současně není spravedlivé a ústavně konformní požadovat po žalobci, aby s obranou proti takovýmto 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). Probíhající výslech svědka i přes jistou nekoordinovanost postupů jednotlivých daňových orgánů nelze považovat za natolik invazivní zásah do právní sféry stěžovatelky, aby jej bylo možné považovat za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Výslech probíhal v souladu s cílem daňové kontroly, tj. objasnit skutečný stav věci. Žalovanému přitom během prováděného výslechu stačilo, že svědek v případě duplicitně položené otázky odkázal na své předchozí odpovědi. Rovněž zástupce stěžovatelky měl možnost klást svědkovi doplňující otázky či jinak vstupovat do výslechu. Daňové orgány tak i přes vzniklé problémy vedly výslech ve snaze naplnit sledovaný cíl a postupovat v souladu se zákonem.

[43] Co se týče znemožnění nahlédnout v den výslechu svědka do celého spisového materiálu, k tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj dřívější rozsudek ze dne 17. 1. 2018, č. j. 9 Afs 85/2016 - 51, dle jehož právní věty: „Odepření práva nahlížet do spisu dle § 65 a § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. jen zcela výjimečně. Půjde o případy, ve kterých bude daňovému subjektu v rozporu se zákonem znemožněno nahlížet do podstatné části daňového spisu, event. o případy, kdy správce daně opakovaně a hrubě poruší pravidla pro zpřístupnění daňového spisu.“ Pochybení při odepření možnosti nahlédnout do vyhledávací části spisu nemůže samo o sobě do práv daňového subjektu zasáhnout. Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že nezákonnosti při vedení daňového spisu mohou v extrémních případech být indicií pro závěr, že správce daně vskutku šikanózním způsobem brání při uplatňování procesních

pokračování

práv daňových subjektů nahlížet do spisu (např. nepřehlednost či chaotičnost spisu, neúplná evidence listin, apod.). O tento případ se však nyní nejedná. Nemožnost nahlédnout do celého spisového materiálu byla způsobena nekoordinovaným postupem jednotlivých úředních osob. Ze spisového materiálu ale nevyplývá, že by bylo stěžovatelce konstantně či šikanózním způsobem odepíráno nahlédnutí do spisu. Proto ani v tomto případě se nemůže jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.

[44] Nejvyšší správní soud v nyní přezkoumávané věci dospěl k závěru, že právní posouzení provedené krajským soudem považuje za správné, neboť postup žalovaného nelze označit za nezákonný. Na základě správního spisu vedeného žalovaným kasační soud neshledal, že by z jeho strany v kontextu postupu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu vznikaly nadměrné duplicity, že by žalovaný ukládal stěžovatelce nepřiměřené povinnosti, neúměrně porušoval povinnost spolupráce či stěžovatelku zatěžoval nezákonnými nebo zbytečnými požadavky. O nezákonnost se nemůže jednat jen proto, že žalovaný po zahájení daňové kontroly Finančním úřadem pro hlavní město Prahu v rámci výkonu vybrané působnosti (k němuž má zákonné zmocnění) zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu za zdaňovací období červenec až září 2017 a únor 2018.

[45] Výklad, ke kterému úvahy stěžovatelky směřují, totiž že zahájení daňové kontroly místně příslušným správcem daně znemožňuje jakoukoliv kontrolní činnost dalšího správce daně, je zjevně neudržitelný. Nepřiměřená či nekoordinovaná kontrolní činnost více správců daně může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (srov. již cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 - 39), tato otázka však závisí na posouzení konkrétních skutkových okolností, z nichž tato nepřiměřenost musí vyplývat. Ty v nynějším případě, jak bylo blíže osvětleno v bodech [40] až [43], dány nejsou. Námitky stěžovatelky jsou sice početné, ale mají s výjimkou otázky výsledku svědka a možnosti nahlédnutí do spisu spíše obecný charakter, jelikož u údajných duplicit stěžovatelka neodkazuje na konkrétní data a konkrétní úkony. Výtky stěžovatelky a popsané projevy paralelních kontrolních postupů správců daně, které stěžovatelka vnímá jako nepříjemnosti, nejsou nezákonným zásahem (tj. nedosahují jeho intenzity), vůči němuž by bylo třeba poskytnout soudní ochranu.

[46] Závěrem k poslední námitce soud uvádí, že judikatura vztahující se k institutu delegace místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, na kterou stěžovatelka odkazuje, není přílehlavá. 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

[47] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[48] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému náklady nevznikly, proto soud ani jednomu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. října 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu