ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **SPI JOB s. r. o.**, se sídlem Nádražní 613/38, Ostrava, zastoupené Mgr. Jaroslavem Zemanem, advokátem se sídlem AK Lazaretní 925/9, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,** se sídlem Na jízdárně 3162/3, Ostrava, o poskytnutí ochrany před nezákonným zásahem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 2. 2025, č. j. 25 A 52/2024 - 27,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud), jímž byla zamítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem. Podle žalobkyně se žalovaný dopustil dvou nezákonných zásahů, a to když I. *při jednání v rámci kontroly dne 20. 9. 2024 odmítl vyzvat všechny přítomné k prokázání totožnosti* a za II. *nevydal dne 20. 9. 2024 pověření ke kontrole pro konkrétní přítomné úřední osoby, ač o to byl výslovně požádán.* K uvedeným zásahům mělo dojít poté, co v sídle její společnosti proběhlo ústní jednání, na kterém se zaměstnanci žalovaného prokázali služebními průkazy, odmítli však prokázat svoji totožnost i občanskými průkazy a předložit pověření ke kontrole. Žalobkyně přitom vycházela

z premisy, že zaměstnanci žalovaného jsou osobami zúčastněnými na správě daní ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu.

[2] Krajský soud jejímu názoru nepřisvědčil. Názor žalobkyně, že osoba jednající za správce daně, je osobou zúčastněnou na správě daní, vychází podle něj z logické chyby, kdy zaměňuje vykonavatele veřejné správy na úseku správy daní (správce daně) s jejím adresátem (daňový subjekt a třetí osoby). Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že správce daně vykonává svoji pravomoc prostřednictvím úředních osob, které jsou osobami fyzickými. Pokud vykonávají správu daní, pak nejsou osobami zúčastněnými na řízení, ale správcem daně. Povinnost prokázat totožnost, které se žalobkyně dovolává, se však vztahuje pouze na osoby zúčastněné na správě daní, tedy na daňový subjekt a třetí osoby. Úřední osoby mají pouze povinnost předložit služební průkaz, což ostatně přímo upravuje § 12 odst. 3 daňového řádu. K zásahu do práv žalobkyně tak tvrzeným zásahem vůbec nemohlo dojít, protože neměla subjektivní veřejné právo na předložení občanského průkazu.

[3] Žalobkyně neměla veřejné subjektivní právo ani na to, aby žalovaný vyzval přítomné k předložení průkazu totožnosti, protože daňový řád v § 23 odst. 1 upravuje toliko povinnost osoby zúčastněné na správě daní průkaz totožnosti na výzvu úřední osoby předložit, nikoliv povinnost úřední osoby takovou výzvu učinit. U jednání přitom byly pouze tři úřední osoby a osoby jednající za žalobkyni (jednatel, odborný konzultant a zástupce). Jak vyplývá z protokolu, jednatel a konzultant občanské průkazy předložili. Pokud žalobkyně neznala totožnost svého zástupce, nelze ji zjišťovat pomocí výše citovaného ustanovení.

[4] Krajský soud dále uvedl, že úřední osoba nepotřebuje k provedení úkonu při správě daní žádné pověření založené ve spise či předložené daňovému subjektu, a to ani na jeho žádost. Oprávnění konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony neplyne z pověření, ale z jeho pracovní pozice. To ostatně bylo judikováno již v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2023, č. j. 3 Afs 397/2021 - 72 a dalších. Pokud měla žalobkyně pochybnosti, zda osoby, které se k ní dostavily, byly osobami úředními, mohla se obrátit na správce daně se žádostí o sdělení, kdo je úřední osobou, nebyla však oprávněna vyžadovat pověření či doklad totožnosti.

[5] Krajský soud tak uzavřel, že postup žalovaného ve věci byl zákonný, k nezákonnému zásahu tedy nedošlo.

[6] Kasační stížnost podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Stěžovatelka se závěry krajského soudu tak, jak jsou uvedeny výše, nesouhlasí. Nadále má za to, že osoby provádějící daňovou kontrolu na místě samém a požadující poskytnutí součinnosti včetně citlivých a ke kompletaci časově náročných informací jsou povinny předložit nejen služební průkazy, ale také pověření samotného správce daně, ze kterého bude jasně seznatelné, že právě tyto osoby a žádné jiné jsou oprávněny kontrolu provést, přebírat požadované dokumenty a činit další úkony spojené s kontrolou.

[7] K tomu stěžovatelka uvedla, že je třeba postavit především najisto vztah daňového řádu vůči správnímu řádu a také kontrolnímu řádu, neboť vymezení práv a povinností v rámci daňové kontroly obsažených v daňovém řádu nepokrývá veškeré povinnosti správce daně při výkonu kontroly, a to v posuzované věci právě povinnost úředních osob předložit při výkonu kontroly pověření, nikoliv pouze služební průkaz. Byť daňový řád v § 262 vylučuje použití správního řádu, je třeba upozornit na ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu, podle něhož se základní zásady činnosti správních orgánů použijí i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije. Podle judikatury Nejvyššího správního řádu dopadá toto ustanovení i na aplikaci daňového řádu. Vztah daňového řádu ke kontrolnímu řádu však žádným předpisem výslovně řešen není. Stěžovatelka je toho názoru, že kontrolní řád by měl být aplikován i při daňové kontrole, neboť jeho použití daňový řád nevylučuje. Proto tam, kde úprava v daňovém řádu chybí, je třeba vycházet právě z kontrolního řádu.

[8] Podle stěžovatelky pak z § 12 odst. 3 daňového řádu plyne, že úřední osoba, mimo jiného, při výkonu daňové kontroly prokazuje svoje oprávnění služebním průkazem, pouze pokud tak zákon stanoví. Daňový řád ani zákon o finanční správě (viz níže) ovšem žádné takové ustanovení neobsahuje. V rámci interpretace je proto třeba posuzovat jejich obsah ve vztahu k jiným oblastem zabývajícím se kontrolou prostřednictvím kontrolujících úředních osob. Tím je kupříkladu § 4 z. č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, který stanoví, že „*zaměstnanci České obchodní inspekce pověření plněním jejich kontrolních úkolů se při výkonu kontroly prokazují služebním průkazem vydaným Českou obchodní inspekcí, který je současně jejich pověřením ke kontrole.*“ Znění tohoto ustanovení koresponduje podle stěžovatelky s § 4 odst. 3 kontrolního řádu, tedy že pověření ke kontrole má formu písemného pověření k jednotlivé kontrole, nebo průkazu, stanoví-li tak jiný právní předpis.

[9] Služební průkaz dle názoru stěžovatelky pouze prokazuje, že konkrétní osoba je úředníkem finanční správy, nepotvrzuje však jeho oprávnění vést konkrétní kontrolu. Na podporu tohoto tvrzení stěžovatelka poukázala na ustanovení § 16 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Tento závěr potvrzuje podle stěžovatelky i § 20 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, kdy je služebním průkazem prokazována příslušnost k celní správě, nikoliv však oprávnění provádět kontrolu v konkrétní věci. Pro tento účel předkládají příslušníci celní správy pověření v souladu s ustanovením § 4 odst. 3 kontrolního řádu.

[10] Právě daňové kontrole je nejbližší kontrola celní správy. Stěžovatelka má za to, že patrný rozdíl v postupu finanční a celní správy při kontrolní činnosti má za následek diskriminaci daňového subjektu. Na základě všech výše uvedených skutečností je stěžovatelka toho názoru, že závěr krajského soudu, podle něhož se ve vztahu k daňovému subjektu prokazuje pověření ke kontrole služebním průkazem, není správný. Na doplnění pak uvedla, že rovněž není funkční rada krajského soudu obsažená v napadeném rozhodnutí, aby se v případě pochybností obrátila s dotazem na pověření na správce daně, neboť tímto způsobem nelze odstranit problém na místě samém.

[11] Stěžovatelka má nadále za to, že pracovníci daňové správy byli povinni při kontrole kromě služebního průkazu předložit i jiný průkaz totožnosti. Je tomu tak především

proto, že v důsledku absence pověření neměla jinou možnost ověřit, zda osoby provádějící kontrolu jsou skutečně osobami zaměstnanými u správce daně a oprávněnými kontrolu provést. Navrhla proto, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že jakékoliv jednání úředních osob je přičitatelné správci daně jako orgánu veřejné moci. Připuštění názoru stěžovatelky o nutném pověření určité úřední osoby k provádění daňové kontroly by vedlo k absurdnímu závěru o nepřičitatelnosti jednání této osoby správci daně, důsledkem čehož by byla mimo jiného nemožnost uplatnit vůči němu žalobu ve správním soudnictví. Jediný důsledek toho, že by kontrolu provedla úřední osoba, do jejíž pracovní náplně tento úkon nespadá, je v rovině služebně-právní, na veřejná subjektivní práva daňového subjektu nemá žádný vliv.

[13] Žalovaný rovněž upozornil, že argumentace stěžovatelky k možné aplikaci kontrolního řádu nebyla uplatněna v žalobě a jedná se proto o námitku nepřípustnou. Navíc užití kontrolního řádu by bylo možné jen v případě, že právní úprava zakotvená v daňovém řádu by byla kusá, což v daném případě není. Ustanovení § 12 daňového řádu je komplexní. Obdobně to platí i pro základní zásady zakotvené ve správním řádu, i zde platí základní zásady správy daní uvedené v § 5 až § 9 daňového řádu a nelze tedy hovořit o absenci právní úpravy. Stěžovatelka také dle názoru žalovaného nespecifikovala, jaký konkrétní dopad měl postup žalovaného na její práva, jestliže jí nebyly odepřeny informace podle § 12 odst. 4 daňového řádu, ani předložení služebních průkazů úředními osobami podle § 12 odst. 3 tohoto zákona, respektive proč k ochraně svých práv potřebovala informace či doklady nad rámec uvedeného. Žalovaný proto navrhl, aby byla kasační stížnost v celém rozsahu zamítnuta.

[14] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka namítla, že otázku aplikace kontrolního řádu nadnesla v odstavci 23 žaloby, takže její námitka v kasační stížnosti je v tomto směru přípustná. V ostatním setrvala na názorech výše uvedených.

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných stížních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] K věci samotné předesílá, že v daném případě byla velmi sporná již otázka, zda stěžovatelkou napadené úkony žalovaného mohly být vůbec nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., ať již byly v souladu se zákonem či nikoliv. Ani stěžovatelka sama totiž nezpochybňuje, že osoby provádějící daňovou kontrolu byly zaměstnanci žalovaného a jak později ověřila, byly k provedení kontroly pověřeny. Na danou věc tak bylo možno aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 9 As 138/2019 - 35, který ve své právní větě stanovil, že „[n]*ezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s. není bez dalšího jakékoliv nezákonné jednání správního orgánu. Skutečnost, že správní orgán nevrátil žalobci opožděně zaplacenou pokutu ve výši 500 Kč bezodkladně, jak požaduje § 125h odst. 7 zák. č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, proto nemusí s ohledem na okolnosti případu bez dalšího představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s.*“ Jak vyplývá z výše uvedeného, posouzení existence nezákonného zásahu vždy závisí

na intenzitě zásahu a konkrétních okolnostech daného případu. V projednávané věci podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo podstatné, zda postup zaměstnanců správce daně byl či nebyl v souladu se zákonem, jako to, že se intenzita zásahu do práv žalobkyně v daném konkrétním případě blížila k nule. O nezákonný zásah se tak podle měřítek obsažených v právní větě citovaného judikátu nemohlo jednat.

[17] Krajský soud, i když rovněž vyjádřil určité pochybnosti, byl při posuzování intenzity zásahu vůči stěžovatelce zřejmě vstřícnější, neboť se zabýval i konkrétními námitkami obsaženými v žalobě. Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na princip zákazu překvapivých rozhodnutí neposuzoval věc pouze z hlediska výše uvedeného, ale respektoval rámec vymezený napadeným rozsudkem. K uplatněným přípustným námitkám se nicméně vyjádří pouze stručně.

[18] Především je nutno zdůraznit, že otázka tvrzeného nezákonného zásahu uvedeného pod bodem II. žaloby byla již judikaturou řešena a krajský soud v této souvislosti správně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2023, č. j. 3 Afs 397/2021 - 72, v němž bylo stanoveno, že „[o]*značení osoby pověřené jednat jménem státu při zahájení daňové kontroly není povinnou náležitostí protokolu o zahájení kontroly. K provedení úkonů při správě daní navíc není nutné vydávat zvláštní pověření, které by mělo být založeno ve správním spisu a které by úřední osoby měly předkládat. Rozdělení činnosti mezi zaměstnance je otázkou vnitřní organizace práce správce daně.*“

[19] V této souvislosti je pak třeba dát zapravdu žalovanému, že námitka dovozující nutnost aplikace kontrolního řádu podpořená provedeným srovnáním s dalšími předpisy na úseku kontroly nebyla stěžovatelkou uplatněna v žalobě, ač uplatněna být mohla, a jedná se tedy o nepřípustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. V žalobě totiž stěžovatelka argumentovala nepřípadně pouze ustanovením § 23 odst. 1 daňového řádu, eventuálně § 24 odst. 3 daňového řádu, z nichž dovozovala i nezákonnost zásahu uvedeného pod bodem I. žaloby, a zmínku o kontrolním řádu učinila pouze ve vztahu k těmto ustanovením. Není tedy pravdou její tvrzení, že tuto námitku uplatnila již v žalobě.

[20] Uvedenou argumentaci stěžovatelka v kasační stížnosti již nezopakovala, setrvala však na svém názoru, že kromě služebních průkazů se měli zaměstnanci správce daně prokázat i občanskými průkazy. Toto přesvědčení nyní spojila pouze s požadavkem na prokázání pověření zaměstnanců ke kontrole, aniž by je podpořila podrobnější přípustnou právní argumentací.

[21] Za nesrozumitelnou pak považuje Nejvyšší správní soud námitku dovozující diskriminaci stěžovatelky v důsledku rozdílných postupů daňové a celní správy. Každý z těchto orgánů má zákonem přesně vymezenu svoji věcnou působnost a tomu jsou přizpůsobeny i jejich postupy při výkonu úřední činnosti. Stěžovatelka přitom netvrdí, že by některý z nich přistupoval ke stěžovatelce jinak než k ostatním daňovým subjektům, navíc ze zakázaných (diskriminačních) důvodů.

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek je zákonný, kasační stížnost proti němu podanou proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[23] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady řízení přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud tak nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. prosince 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu