

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **ČKD Elektrotechnika, a.s.**, se sídlem Kolbenova 936/5e, Praha 9, zast. JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 1455/2, Jihlava, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, čj. 31 A 103/2017-64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Klíčovou otázkou případu je, zda může daňovou kontrolu zahájit na základě § 8 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterýkoliv finanční úřad v rámci své vybrané působnosti, nebo zda se musí jednat o finanční úřad místně příslušný podle § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, případně finanční úřad dožádaný či delegovaný.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se v řízení domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který vůči stěžovatelce činil kroky směřující k zahájení daňové kontroly podle § 85 a násl. daňového řádu. Žalovaný se nejprve telefonicky a následně

písemně pokusil se stěžovatelkou domluvit termín zahájení daňové kontroly. Dne 9. 11. 2016 žalovaný zaslal stěžovatelce výzvu podle § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu, ve které ji vyzval, aby sdělila den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka se od počátku bránila postupu žalovaného, a to prostřednictvím stížností, žádostmi o prošetření způsobu vyřízení stížnosti i námitkami nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžejním argumentem stěžovatelky bylo od počátku tvrzení, že žalovaný není místně příslušným správcem daně pro zahájení daňové kontroly. Žádnému z prostředků využitých stěžovatelkou nebylo vyhověno.

[3] Postup žalovaného stěžovatelka napadla žalobou proti nezákonnému zásahu, kterou krajský soud zamítl. Územní působnost obecného finančního úřadu se rozpadá na dvě složky. V otázkách upravených v § 10 odst. 1 až 3 zákona o finanční správě vykonává finanční úřad svou působnost na území vyššího územního samosprávného celku a jednotlivá jeho pracoviště se určují podle pravidel místní příslušnosti v § 13 daňového řádu. Vybranou působnost definovanou v § 10 odst. 4 zákona o finanční správě vykonává finanční úřad na celém území ČR. Žalovaný činil úkony zahrnuté ve své vybrané působnosti a jeho postup byl zcela v souladu se zákonem, nemohlo tedy jít o nezákonný zásah. Právní úprava má v případě stěžovatelky za následek, že daňová kontrola zahájena jedním finančním úřadem (správcem daně I) *ex lege* zahajuje doměřovací řízení, které ale vede finanční úřad obecně místně příslušný (správce daně II). Taková úprava odpovídá i záměru zákonodárce, jehož cílem bylo zefektivnit vybrané postupy podle daňového řádu.

II. Shrnutí kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka napadla včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti zrekapitulovala své žalobní námitky a obsáhle citovala z napadeného rozsudku. Krajský soud rozhodl nezákonně a stěžovatelka proto navrhla, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Krajský soud podle stěžovatelky posoudil věc „*ryze účelově, bez vyhodnocení veškerých možných souvislostí a faktické aplikovatelnosti takto řešených zákonných ustanovení v praxi finančních úřadů a již vůbec pak bez souvislosti všech stěžovatelkou namítaných skutečností*“. Novela zákona o finanční správě nic nového fakticky nepřinesla. Daňová kontrola je vždy pouze kontrolním postupem, který je součástí řízení nalézacího a pouze v rámci tohoto řízení může být prováděna. Řízení nalézací není zahrnuto do vybrané působnosti finančních úřadů a místní příslušnost musí být určena podle § 13 daňového řádu. Opačný výklad má za následek zcela nepřehledný stav, ve kterém se daňové subjekty nemohou orientovat. Daňový řád je *lex specialis* k zákoně o finanční správě a změny zákona o finanční správě je nutné aplikovat v souladu s § 13 daňového řádu. V případě stěžovatelky nedošlo k dožádání ani delegaci podle daňového řádu a žalovaný proto nebyl oprávněn proti stěžovatelce zahájit daňovou kontrolu.

[7] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost stěžovatelky zamítl. Právní úprava místní příslušnosti správce daně není obsažena

pouze v daňovém řádu, ale i v dalších předpisech (mj. v zákoně o finanční správě). Žalovaný vykonával vůči stěžovatelce vybranou působnost podle zákona o finanční správě, který je v úpravě výkonu vybrané působnosti *lex specialis* k daňovém řádu. Polemika stěžovatelky s aktuální právní úpravou, její neúčelností, složitou realizovatelností a nekoncepčností není namístě, neboť se jedná o úpravu účinnou, kterou má stěžovatelka i žalovaný povinnost se řídit. Finanční správa navíc od účinnosti novely zákona o finanční správě nastavila vnitřní mechanismy, které mají za cíl zabránit možným excesům zmiňovaným stěžovatelkou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná (§ 102 a násl. s. ř. s.) a splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.). NSS přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatnila. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[9] Zákon o finanční správě v § 8 odst. 2 věta druhá stanoví, že *finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky.* Vybraná působnost je definována v § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, a to tak, že *vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů.* Obě dvě ustanovení byla do zákona o finanční správě vložena zákonem č. 243/2016 Sb.

[10] Stěžovatelka se domnívá, že tato úprava není fakticky aplikovatelná pro rozpor s pravidly místní příslušnosti v daňovém řádu, která mají aplikační přednost. NSS tento názor nesdílí.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na rozdíl mezi místní příslušností podle daňového řádu a působností finančních úřadů podle zákona o finanční správě. Působnost označuje okruh úkolů, které správní orgán **obecně** řeší (věcná působnost) na určitém vymezeném území (územní působnost). Pravidla určení věcné a místní příslušnosti oproti tomu stanoví, který správní orgán bude jednat v **konkrétní věci**. Místní příslušnost tedy určuje, který ze správních orgánů, v jejichž působnosti je obecně řešení určité otázky, řeší jednotlivé konkrétní případy.

[12] Novelou zákona o finanční správě zákonodárce zavedl nový okruh věcné působnosti (vybranou působnost), kterou finanční úřady vykonávají na celém území ČR. Vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Mezi vybranou působnost patří mj. i daňová kontrola, kterou se žalovaný pokoušel u stěžovatelky zahájit. Tvrdí-li stěžovatelka, že zákonná úprava má za následek, že vůči daňovému subjektu mohou daňovou kontrolu vykonávat všechny finanční úřady v ČR současně, přehlíží § 12 odst. 3 zákona o finanční správě, který kolizi místní příslušnosti více finančních úřadů při výkonu kontrolní činnosti řeší a souběžné provádění daňové kontroly se stejným předmětem vícero finančními úřady jednoznačně vylučuje.

[13] Vybraná působnost je zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o finanční správě. Ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2 zákona o finanční správě). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o finanční správě nutné nahlížet jako na *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 1 a 2 o finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě). Vztahu speciality zákona o finanční správě k daňovému řádu v daném případě odpovídá i skutečnost, že zatímco daňový řád obsahuje obecná pravidla pro určení příslušnosti všech správců daně, úprava vybrané působnosti v zákoně o finanční správě se vztahuje pouze na finanční úřady, tedy kategorii užší.

[14] Zásahová žaloba je subsidiárním prostředkem ochrany před širokou škálou zásahů, pokynů a donucení ze strany veřejné správy. Je povinností konkrétní osoby bránící se proti zásahu, aby specifikovala, v čem spatřuje zásah a navrhla výrok rozsudku [§ 84 odst. 3 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatelka během řízení netvrdila žádná pochybení žalovaného při zahajování daňové kontroly, s výjimkou jeho místní nepříslušnosti, a zásah definovala jako „*postupy žalovaného vůči žalobci ohledně zahájení daňové kontroly*“. Z výše uvedené právní úpravy je ovšem zřejmé, že žalovaný postupoval v souladu se svými pravomocemi, ze kterých nijak nevybočil. Žalovaný se pokusil zahájit u stěžovatelky daňovou kontrolu. V souladu se zásadou hospodárnosti určil místem zahájení kancelář Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9, tedy prostory v blízkosti sídla stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neumožnila zahájení daňové kontroly, žalovaný v souladu s § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu stěžovatelku vyzval k umožnění zahájení daňové kontroly. Následně žalovaný stěžovatelku opětovně vyzval ke sdělení data, ve kterém stěžovatelka umožní zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka zahájení daňové kontroly neumožnila a žalovanému pouze sdělila, že se proti jeho postupu brání zásahovou žalobou. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem a při svém postupu šetřil práva stěžovatelky. Nemůže se proto jednat o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s., jak správně rozhodl krajský soud.

[15] Pokud jde o argumentaci stěžovatelky ohledně neúčelnosti, zbytečnosti a komplikovanosti právní úpravy považuje NSS za zásadní zdůraznit, že v této věci přezkoumává rozsudek krajského soudu o zásahové žalobě, která slouží k ochraně před konkrétním zásahem veřejné správy. Úvahy stěžovatelky o okolnostech přijetí právní úpravy, vhodnosti a její kvalitě nemohou nijak ovlivnit závěr o zákonnosti či nezákonnosti zásahu žalovaného, proto se jimi NSS nezabýval. Je jistě možné, že nová právní úprava a institut vybrané působnosti mohou 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 slušnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. To ostatně předpokládá i zákonná úprava, která např. v § 13 odst. 4 zákona o finanční správě umožňuje daňovému subjektu seznámit se s písemnostmi zakládanými do spisu v souvislosti s výkonem vybrané působnosti i u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci (tj. finančního úřadu obecně místně příslušného podle daňového řádu). Ze stejných důvodů se NSS

pokračování

nezabýval ani argumentací stěžovatelky o možných budoucích nezákonných zásazích žalovaného vůči stěžovatelce, neboť ani tato argumentace nemůže vést k závěru o nezákonnosti nyní posuzovaného zásahu žalovaného.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Námitky stěžovatelky nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[17] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu