

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **ČKD ASSET, a. s.**, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha, zastoupena JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 66/230, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 2, Jihlava, o žalobě ze dne 9. 3. 2017 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017 č. j. 29 A 69/2017 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně se v řízení domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který vůči ní činil kroky směřující k zahájení daňové kontroly podle § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[2] Žalovaný Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Havlíčkově Brodě, přípisem ze dne 21. 10. 2016, oznámil žalobkyni sídlící v Praze, že dne 2. 11. 2016 v 10.00 hod. u ní zahájí daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období

let 2013 a 2014, a na DPH za jednotlivá zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Žalobkyně se dne 2. 11. 2016 v daný čas nedostavila na místo určené k zahájení daňové kontroly. Zástupce žalobkyně k telefonickému dotazu sdělil, že za žalobkyni nikdo nepřijde.
[3] Dne 9. 11. 2016 žalovaný doručil žalobkyni výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, týkající se tam označených daňových povinností.

[4] Stěžovatelka se od počátku bránila proti postupu žalovaného, a to prostřednictvím stížností, žádostmi o prošetření způsobu vyřízení stížnosti i námitkami nicotnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžejním argumentem stěžovatelky bylo tvrzení, že žalovaný není místně příslušným správcem daně pro zahájení daňové kontroly. Žádnému z prostředků využitých stěžovatelkou nebylo vyhověno.

[5] Postup žalovaného napadla žalobkyně žalobou proti nezákonnému zásahu, kterou krajský soud zamítl. V odůvodnění krajský soud uvedl, že územní působnost obecného finančního úřadu se rozpadá na dvě složky. V otázkách upravených v § 10 odst. 1 až 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon 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. Krajský soud takovou situaci přirovnal k činnosti Specializovaného finančního úřadu. Žalovaný činil úkony zahrnuté ve své vybrané působnosti a realizoval tyto úkony na území, na kterém je právní úpravou k tomu oprávněn, jeho postup byl zcela v souladu se zákonem a nemohlo tedy jít o nezákonný zásah. Právní úprava má v případě žalobkyně za následek, že daňová kontrola zahájená 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.

[6] K námitce prekluze práva na zahájení daňové kontroly krajský soud uvedl, že žalobkyně dne 2. 11. 2016 neumožnila zahájení daňové kontroly, proto ji žalovaný k tomu vyzval dne 9. 11. 2016 dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně však výzvě ve stanovené 15 denní lhůtě nevyhověla a zároveň nesdělila závažné důvody, pro které by tak nemohla učinit. Za takové důvody krajský soud nepovažoval námitku místní nepříslušnosti správce daně a nicotnosti jeho úkonů, neboť ji vznesla už dříve a správcem daně byla vyhodnocena jako nedůvodná. Lhůta stanovená ve výzvě tudíž uplynula marně, čímž dle § 87 odst. 6 daňového řádu nastávají účinky § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy přerušení běhu prekluzivní lhůty, a to dnem 24. 11. 2016. K přerušení běhu lhůty došlo ještě před jejím uplynutím, vzhledem k tomu, že lhůta pro zahájení kontroly pro daň z přidané hodnoty za měsíc listopad 2013, jež měla uplynout nejdříve, by uplynula dne 25. 12. 2016. Ani ve vztahu k dalším daňovým povinnostem žalobce tak nedošlo k prekluzi.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti zrekapitulovala své žalobní námitky a obsáhle citovala z napadeného rozsudku. 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 fakticky nic nového nepřinesla, do kompetencí správců daní nemohla nijak zasáhnout. 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.
[9] Stěžovatelka dále namítá nepřiměřenost použité analogie k řešení místní příslušnosti Specializovaného finančního úřadu, neboť rozsah jeho vlastních kompetencí je jednoznačně vymezen v § 11 zákona o finanční správě. Stěžovatelka též napadá závěry soudu o správci daně I (kontrolujícím) a správci daně II (doměřujícím) ve vztahu k zahájení doměřovacího řízení pro nesrozumitelnost.

[10] Stěžovatelka se domnívá, že daňový řád je *lex specialis* k zákonu 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 vůči stěžovatelce zahájit daňovou kontrolu.

[11] Stěžovatelka je přesvědčena, že zjevným záměrem správce daně bylo zahájení doměřovacího řízení vůči ní z moci úřední dle § 143 a násl. daňového řádu. To však nespadá do vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, z čehož nepochybně vyplývá, že žalovaný nemůže být místně příslušným správcem daně. Hodnocení této námitky krajským soudem stěžovatelka odmítá a vnímá jej jako účelové.

[12] Závěrem stěžovatelka namítá prekluzi práva na zahájení daňové kontroly ve vztahu k daním za rok 2013 i 2014, neboť dosud nezaznamenala nejen sepsání protokolu o zahájení kontroly, ale ani žádný kvalifikovaný úkon správce daně naznačující či potvrzující samotné provádění vlastní kontroly. Tvrdí, že závažným důvodem, proč nevyhověla výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly, byla jí tvrzená místní nepříslušnost správce daně.

[13] Ke kasační stížnosti se vyjádřil také žalovaný. Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že právní úprava místní příslušnosti správce daně není obsažena pouze v daňovém řádu, ale i v dalších předpisech (mimo jiné 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, nikoliv opačně, jak uváděla stěžovatelka. 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, např. souběžnému provádění daňové kontroly několika správci daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[15] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Na úvod svého posouzení Nejvyšší správní soud předesílá, že v obdobné věci s totožnými kasačními námitkami již dříve rozhodl, a to rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34. V nyní projednávané věci nemá důvod se od vysloveného právního názoru odchýlit.

[17] Předmětem sporu v současném případě je otázka, zda může daňovou kontrolu zahájit na základě § 8 odst. 2 věta druhá ve spojení s § 10 odst. 4 písm. b) zákona o finanční správě kterýkoliv finanční úřad v rámci své vybrané působnosti, nebo zda se musí jednat o finanční úřad místně příslušný podle § 13 daňového řádu, případně finanční úřad dožádaný či delegovaný.

[18] 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.

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

[20] 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 hmotněprávní okruh úkolů, které správní orgán obecně řeší (věcná působnost) na určitém vymezeném území (územní působnost). Věcná a místní příslušnost jsou oproti tomu pojmy procesními. Pravidla určení věcné a místní příslušnosti stanoví, který správní orgán bude jednat v konkrétní věci a odráží tak pravidla stanovená hmotněprávní působností. Místní příslušnost tedy určuje, který ze správních orgánů, v jejichž působnosti je obecně řešení určité otázky, řeší jednotlivé konkrétní případy.

[21] 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. Příslušný k takové kontrole je tedy kterýkoliv finanční úřad v České republice. 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.

[22] 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.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje též s posouzením krajského soudu týkajícím se působnosti dvou různých správců daně vůči stěžovatelce, jednoho v rámci kontroly a druhého v rámci potenciálního doměření daně – tyto závěry nejsou nesrozumitelné, mají oporu v zákonných ustanoveních a krajský soud jasně odůvodnil svůj závěr. Krajský soud správně uvedl, že tzv. „doměřující" správce daně je povinen vyčkat závěrů daňové kontroly vedené jiným správcem daně. Na základě tohoto hodnocení je nedůvodná i námitka stěžovatelky ohledně „*zjevného záměru žalovaného*" zahájit u ní doměřovací řízení.

[24] 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.

[25] Pokud jde o argumentaci stěžovatelky ohledně neúčelnosti, zbytečnosti a komplikovanosti právní úpravy, považuje Nejvyšší správní soud za zásadní zdůraznit, že

v této věci přezkoumává rozsudek krajského soudu o zásahové žalobě, která slouží k ochraně před konkrétním zásahem orgánu 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 Nejvyšší správní soud 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).

[26] Ohledně námitky prekluze Nejvyšší správní soud odkazuje na hodnocení krajského soudu. Tím, že stěžovatelka nevyhověla výzvě dle § 87 odst. 2daňového řádu, nastaly účinky dle § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy lhůta pro stanovení daně, respektive možnosti provedení daňové kontroly běží znovu, a to ode dne, kdy marně uplynula lhůta stanovená ve výzvě, v případě stěžovatelky tedy od 24. 11. 2016. Námitka stěžovatelky, ohledně nedostatku místní příslušnosti správce daně nemohla být závažným důvodem pro neumožnění kontroly, neboť tato námitka, jak vyplývá z nynějšího rozsudku, nebyla oprávněná, což ostatně vyplynulo i z vyřízení stěžovatelčiných stížností a žádostí o prošetření postupu vyřízení stížností.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. února 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu