

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **ASTON – služby v ekologii, s. r. o.**, se sídlem Novomlýnská 1373/5, Praha 1, zast. Mgr. Michalem Šimků, advokátem se sídlem Šítkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2017, čj. 6 A 64/2016-38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Otázkou, jíž se bude soud v této věci zabývat, je zákonnost dožádání, které učinil dne 1. 10. 2015 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1, vůči Finančnímu úřadu pro Jihočeský kraj, územnímu pracovišti v Táboře. Dožádaným úkonem byla daňová kontrola daně z přidané hodnoty za období září 2012 až červenec 2015.

[2] Žalobkyně spatřovala v tomto dožádání nezákonný zásah a podala proti němu žalobu, kterou však Městský soud v Praze zamítl rozsudkem ze dne 28. 6. 2017.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž vytkla rozsudku městského soudu nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení právní otázky. Dále podle ní správní orgán vycházel ze skutkové podstaty, která nemá oporu ve správním spisu [kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.].

[4] Stěžovatelka trvá na tom, že dožádání nebylo vydáno z objektivních důvodů na straně FÚ pro hlavní město Prahu, ale na základě intervence FÚ v Táboře, který se sám rozhodl, že provede daňovou kontrolu u stěžovatelky, a učinil pro to vše; nyní tento FÚ provádí kontrolu nepřiměřeným způsobem. Stěžovatelka má od roku 2011 sídlo v Praze, její podnikatelská činnost je celorepubliková. Stěžovatelka popírá, že by byla zapojena do podvodného obchodního řetězce. Dožádání je odůvodněno pouze obecnou zásadou daňového řízení, nikoli jedním z taxativně stanovených zákonných důvodů. V rozsudku městského soudu, stejně jako v samotném dožádání (a také ve vyrozumění o vyřízení stížnosti a ve vyjádření žalovaného k žalobě) se pracuje s tímto důvodem dožádání: *FÚ v Táboře může provést daňovou kontrolu rychleji, efektivněji a hospodárněji.* V protokolu o zahájení daňové kontroly je však uveden důvod jiný (*řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězců plátců*).

[5] Městský soud se ztotožnil s tvrzením žalovaného, podle nějž je zákonným důvodem pro vydání dožádání zájem na hospodárnosti řízení ve smyslu § 7 daňového řádu; hospodárnost ovšem mezi zákonné důvody nepatří. Podle stěžovatelky žalovaný jistě mohl provést daňovou kontrolu sám a vynaložil by i méně nákladů – většina písemností se zasílá datovou schránkou, jediné místní šetření proběhlo v Praze, stěžovatelčin zástupce pouze jel do Tábora předat některé dokumenty na elektronickém nosiči. Ve všech těchto případech vynaložil FÚ v Táboře neúčelné náklady, které by žalovaný nevynaložil. Nelze ani tvrdit, že by žalovaný mohl provést kontrolu jen s obtížemi: o žádných takových obtížích se ostatně žalovaný nezmínil, stěžovatelka s ním vždy bezproblémově spolupracovala.

[6] Stěžovatelka v písemnostech žalovaného nenachází žádný zákonný důvod dožádání, městský soud si tak potřebnou argumentaci v podstatě vyhotovil sám. Pochybil zejména tím, že přistoupil na opakovaně doplňované odůvodnění dožádání a v rozsudku se zabýval obecnými okolnostmi a spekulacemi, namísto rozboru, zda byly naplněny zákonné důvody pro vydání dožádání. Dále popřel zásadu presumpce neviny úvahou, podle níž je namístě, aby FÚ v Táboře prováděl daňovou kontrolu za roky 2012–2015, neboť prováděl již kontrolu za roky 2006 a 2007. Nelze přece dopředu počítat s tím, že poznatky dříve zjištěné budou použity i nyní a se stěžovatelkou bude zacházeno tak, že výsledky kontroly budou opět stejné. (Ostatně stěžovatelka se nyní proti závěrům kontroly za roky 2006 a 2007 brání kasační stížností.) Městský soud tím nedovoleně předjímá výsledek daňové kontroly, aniž prozkoumal byť jen jediný doklad. Krom toho soud má rozhodovat na základě právního a skutkového stavu v době zásahu a nemá brát v potaz jakékoli později

pokračování

uvedené důvody dožádání. Z téhož důvodu bylo zbytečné, aby se soud zabýval pozdější právní úpravou.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 17 daňového řádu může místně příslušný správce daně *dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec*. Dožádání je jedním z institutů, který provádí zásadu hospodárnosti řízení vyjádřenou v § 7 daňového řádu; aby bylo v souladu se zákonem, musí být dán alespoň jeden z právě citovaných důvodů (obtížné provedení úkonu, neúčelné vynakládání nákladů na úkon, nemožnost provést úkon).

[10] Žalovaný v dožádání ze dne 1. 10. 2015 uvedl, že jeho důvodem jsou obtíže při komplexním řešení skutkově totožných kauz v rámci šetření řetězce dodavatelů a odběratelů. Stěžovatelka se objevuje v tomto řetězci, který souvisí s poskytováním reklamních služeb především ve fotbalovém areálu v Sezimově Ústí; navíc je osobně propojena s dalším článkem řetězce. Stejný typ služeb byl již předmětem daňové kontroly za zdaňovací období let 2006 a 2007, kterou prováděl FÚ v Táboře předtím, než stěžovatelka změnila sídlo, a tím i místní příslušnost správce daně. Dne 11. 1. 2016 sdělil žalovaný stěžovatelce na její žádost, že veškeré šetřené skutečnosti (poskytování reklamy na stadionu) a stěžovatelčina provozní činnost jsou prováděny v místech, která se nacházejí v místní příslušnosti Finančního úřadu pro Jihočeský kraj. Ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 10. 2. 2016 žalovaný v reakci na stěžovatelčiny námitky doplnil, že stěžovatelka má sice sídlo v Praze, ale čtyři její provozovny se nacházejí v místní působnosti Finančního úřadu pro Jihočeský kraj; převážná část stěžovatelčiných zaměstnanců pracuje právě zde, a zde by měly být vyhotovovány i evidence vztahující se k činnosti provozoven.

[11] Jádro argumentace městského soudu je obsaženo v prostředním odstavci na str. 6 napadeného rozsudku, a ačkoli je odůvodnění stručné, nepovažuje je NSS za nepřezkoumatelné ani za nezákonné. Stěžovatelka vytýká městskému soudu spekulace; nic takového NSS v rozsudku nenachází, naopak sama stěžovatelka se podle něj dopouští spekulací (*dožádání bylo vydáno na základě intervence FÚ v Táboře*) a argumentuje okolnostmi, které s tvrzeným nezákonným zásahem nesouvisejí (*provádění daňové kontroly u FÚ v Táboře nepřiměřeným způsobem; otázka, zda stěžovatelka je, či není zapojena do daňového řetězce*).

[12] Není pravda, že je dožádání odůvodněno pouze obecnou zásadou daňového řízení: městský soud jednak poukázal na zásadu hospodárnosti řízení vyjádřenou v § 7 daňového řádu, jednak zdůraznil, že hospodárnost se týká nejen osob zúčastněných na správě daní,

ale také samotných správců daní. To se podle NSS vztahuje k prvním dvěma ze tří citovaných zákonných důvodů pro dožádání, tedy k obtížnému a ke zbytečně nákladnému provádění úkonů při správě daní. O „*obtížích*“ se žalovaný výslovně zmínil v textu dožádání; o „*neúčelně vynaložených nákladech*“ se sice v jeho písemnostech nemluví přímo, ale vysvětluje se zde, že daňová kontrola má prověřit tytéž (typově podobné) okolnosti a tytéž dodavatelsko-odběratelské vztahy, které již jednou prověřoval právě FÚ v Táboře. Z toho je zřejmé, že žalovaný, který je nyní stěžovatelčiným místně příslušným správcem daně, by musel vynaložit více času i úsilí pro pochopení povahy těchto vztahů než dříve místně příslušný FÚ v Táboře, který se těmito otázkami již zabýval. Tato investice (možná ne penězi měřitelná, ale rozhodně časová a intelektuální) by přitom byla neúčelná, pokud tutéž práci může s menšími náklady vykonat jiný správce daně. Stěžovatelka se mýlí v tom, že mezi zákonné důvody dožádání nepatří hospodárnost řízení: důraz na hospodárnost je vyjádřen právě „*obtížemi*“ a „*neúčelně vynaloženými náklady*“.

[13] NSS nesouhlasí s tím, že by správce daně průběžně měnil důvody, pro které dožádání provedl. Důvody jsou stále stejné, jak je zřejmé z rekapitulace v bodě [10], jen je správce daně dodatečně vysvětlil či podrobněji rozvedl v reakci na stěžovatelčiny námitky.

[14] Stěžovatelka uvádí tři příklady, v nichž („*ve všech*“) podle ní vynaložil FÚ v Táboře neúčelné náklady, které by naopak žalovaný nevynaložil. Ve dvou z těchto případů není soudu stěžovatelčino tvrzení jasné. Zasílání písemností datovou schránkou by musel provádět jakýkoli FÚ; a z toho, že zástupce jel z Prahy do Tábora s dokumenty, nevzniká správci daně žádný (natož neúčelně vynaložený) náklad. Uvažovat tak lze jen o příkladu místního šetření, které proběhlo v Praze a kam se zaměstnanec FÚ v Táboře musel dopravit. Je pravda, že místně příslušný žalovaný by v tomto případě nevynaložil cestovní náklady; pokud by však žalovaný se sídlem v Praze hodlal (patrně po dobu více měsíců) zkoumat sporné obchodní případy související s reklamou v Sezimově Ústí a zabývat se i evidencí několika stěžovatelčiných jihočeských provozoven, pravděpodobně by to obnášelo naopak cesty zaměstnanců žalovaného do jižních Čech. Především ale oněmi obtížemi a náklady, kterým se žalovaný chtěl vyhnout, byla práce s doklady a informacemi pro něj zcela novými, u nichž neznal potřebné souvislosti - kdežto FÚ v Táboře byl v problematice orientován již z dřívějška.

[15] Nejde tedy o to, že by stěžovatelka byla „*obtížným daňovým subjektem*“ a že by se svým nyní místně příslušným správcem daně nespolupracovala: „*obtíže*“ se netýkají jí samotné a její daňové disciplíny, ale komplexnosti kontrolovaných obchodních případů, které jsou podobné případům již dříve řešeným. Stejně tak pro věc není podstatné, že stěžovatelka již několik let sídlí v Praze (do tohoto období spadají i kontrolovaná zdaňovací období let 2012–2015) a že její podnikatelská činnost je celorepubliková, protože předmětem dožádané daňové kontroly jsou služby, které měly být poskytnuty v Sezimově Ústí a které zahrnují i další subjekty dříve či nyní sídlící v Jihočeském kraji.

[16] Důvodná není ani námitka, podle níž městský soud porušil presumpci neviny a předjímal výsledky daňové kontroly bez znalosti kontrolovaných dokladů. Odhlédne-li NSS od toho, že presumpce neviny svědčí účastníkům trestního (soudně trestního či správně trestního) řízení, a nikoli účastníkům daňového řízení, a že daň není trestem, neznamená dožádání nutně, že daňová kontrola dopadne stejně jako v předchozích letech.

pokračování

Z této argumentace lze usoudit na stěžovatelčinu domněnku, že kdyby dožádáno nebylo, dopadla by daňová kontrola jinak (lépe pro ni). Soud ovšem nemůže přijmout takový závěr, a ani závěr opačný – jinak řečeno, odmítá spekulovat o tom, že některý správce daně není stěžovatelce nakloněn, a proto jí neuzná nadměrný odpočet či jí doměří daň, a naopak jiný proti ní nic nemá, a proto má u něj stěžovatelka větší šanci, že její daňová přiznání obstojí. To, jak dožádaná daňová kontrola dopadne, nyní nelze předjímat. Proti výsledku daňové kontroly, resp. vyměřovacího řízení, se stěžovatelka může bránit u soudu, nikoli ovšem v tomto řízení, jehož předmětem je tvrzený nezákonný zásah spočívající v dožádání.

[17] NSS souhlasí s tím, že závěrečná pasáž o nové právní úpravě v závěru rozsudku městského soudu nemohla mít vliv na hodnocení zákonnosti zásahu, který se odehrál před účinností této úpravy. Městský soud si toho ovšem sám byl dobře vědom, neboť v úvodu tohoto odstavce citoval pravidlo obsažené v § 87 odst. 1 s. ř. s., jehož se stěžovatelka v kasační stížnosti dovolává. Tento odstavec, zahrnutý do odůvodnění spíše jen pro představu o současném náhledu zákonodárce na územní působnost finančních úřadů, tak nečiní napadený rozsudek vadným či nezákonným.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[19] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 8. února 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu