ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ČKD PRAHA HOLDING, a.s.,** se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9, zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Kačírkem, se sídlem Zenklova 230, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina,** se sídlem Tolstého 2, Jihlava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v realizaci kontrolních postupů dle stěžovatele místně nepříslušným Finančním úřadem pro Kraj Vysočina, přestože stěžovatel má sídlo v Praze.

[2] Přípisem žalovaného ze dne 21. 10. 2016 bylo stěžovateli oznámeno zahájení daňové kontroly; tato měla být zahájena žalovaným v prostorách Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Tento postup stěžovatel považuje za nezákonný zásah, neboť žalovaný není k provedení daňové kontroly oprávněn, protože není místně příslušným správcem daně.

[3] Proti postupu žalovaného podal stěžovatel žalobu, v níž navrhl, aby krajský soud určil nezákonnost postupů žalovaného, a aby zakázal žalovanému v pokračování porušování stěžovatelových práv. Krajský soud žalobu zamítl.

[4] Krajský soud při posouzení důvodnosti žaloby poukázal na to, že stěžovatel nezpochybňuje konkrétní dílčí úkony správce daně v rámci zahájené daňové kontroly po stránce obsahové (věcné), nýbrž kroky směřující k zahájení a provádění daňové kontroly uskutečňované správcem daně, který k jejich uskutečnění nebyl oprávněn. Konstatoval, že

novelou zákona č. 243/2016 Sb. o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě“, která nabyla platnosti a účinnosti dne 29. 7. 2016, byl do právního řádu nově zaveden nový institut vybrané působnosti. Podle § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. Podle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě se vybranou působností rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní nebo provádění postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Krajský soud dále poukázal na důvodovou zprávu k novele zákona, ze které vyplývá, že úmyslem zákonodárce bylo, aby pro tzv. vybranou působnost, tvořenou prováděním vyhledávací činnosti a kontrolních postupů, každý z těchto úřadů disponoval zvláštní územní působností pro území celé České republiky. Krajský soud konstatoval, že právní úprava obsažená v zákonu o Finanční správě je *lex specialis* ve vztahu k právní úpravě místní příslušnosti správce daně vyplývající z daňového řádu. Nepřisvědčil stěžovateli v tvrzené libovůli správce daně, neboť dle názoru krajského soudu v režimu vybrané působnosti je k provádění daňové kontroly (a tedy i ke krokům směřujícím k jejímu zahájení) oprávněn i takový správce daně, který by k tomu nebyl oprávněn podle pravidel místní příslušnosti vyplývajících výlučně z daňového řádu. Co se týče argumentace komentářovou literaturou, na kterou stěžovatel odkazoval, konstatoval krajský soud, že tato nezohledňuje novelizaci zákona o Finanční správě; novější komentářová literatura již ostatně vychází z názoru odlišného, odpovídajícího postupu žalovaného (Lichnovský O. a kol. Daňový řád. 3. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2016, str. 78).

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že respektuje změny kompetenčního zákona o finanční správě, nicméně i nadále trvá na tom, že takto vymezené kompetence je možné v konkrétním daňovém řízení realizovat pouze a výlučně v režimu příslušných ustanovení daňového řádu a nikoli plošně, zcela bez dalšího. Namítl, že byť zaregistroval příslušné změny zákona č. 456/2011 Sb., na druhé straně ale nezaregistroval žádné změny v § 13 - § 19 daňového řádu; nepovažuje proto za svého místně příslušného správce daně žalovaného obhospodařujícího území Kraje Vysočina, kterého i nadále vnímá coby místně nepříslušného poukazuje na jednoznačné znění § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, které jednoznačně vymezuje místní příslušnost správce daně ve vztahu právnické osobě, která se zcela nepochybně řídí sídlem právnické osoby. Namítá, že pokud by mělo skutečně dojít ke změně takto vymezené místní příslušnosti, musel by takovýto postup nalézt oporu v kvalifikovaném rozhodnutí nadřízeného správce daně, tzn. v daném případě Odvolacího finančního ředitelství, kdy takovéto rozhodnutí by zcela nepochybně muselo podléhat soudnímu přezkumu – viz např. rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 13/2007, podle kterého *„Rozhoduje-li nadřízený správce daně o delegaci místní příslušnosti podle § 5 odst. 3 citovaného zákona, nesmí tato pravidla bez vážných příčin anebo zcela bez důvodů obcházet a delegace místní příslušnosti musí vždy být jen krajním a řádně zdůvodněným řešením. Při delegaci místní příslušnosti nadřízený správce daně svým úkonem zasahuje do práv daňového subjektu tím, že autoritativně určuje, který jemu podřízený správce daně bude v budoucnu provádět správu daní. Daňový subjekt proto musí mít možnost, aby soud přezkoumal postup, kterým se určuje správce daně. Nelze ostatně odhlédnout ani od toho, že delegací provedenou mimo rámec zákonem vymezených důvodů bez soudní kontroly by mohlo docházet k účelovému zneužití tohoto institutu, neboť daňová správa by tak mohla řešit své vlastní, ryze administrativní, potíže s konkrétními daňovými subjekty vůbec nespojené, např. nedostatečné kapacity správců daně, a tak podstatnou měrou vůbec popřít smysl zákonem stanovené místní příslušnosti...“.*

pokračování

Fakt, že jedno z územních pracovišť Finančního úřadu pro Kraj Vysočina se iniciativně chopilo kompetencí Odvolacího finančního ředitelství, navíc v rovině jakéhosi soudně nepřezkoumatelného postupu, pak stěžovatelka namítla coby řešení zcela postrádající jakoukoli zákonnou oporu. Stěžovatelka též namítla, že zjevným záměrem správce daně plynoucím z jeho výzvy bylo zcela nepochybně též zahájení doměřovacího řízení z moci úřední, a to ve smyslu § 143 daňového řádu; doměřovací řízení však není vybranou působností ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě; i z uvedeného plyne zcela bez jakýchkoli pochybností, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina, ani žádné z jeho územních pracovišť nemůže být místně příslušným správcem daně, který by takovéto řízení, tj. doměřovací řízení k jakékoli dani, byl kompetentním ve vztahu ke stěžovateli zahájit.

[6] Stěžovatel dále podrobně rozebírá v souvislosti vzájemných vztahů § 13 daňového řádu a § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě jednotlivé instituty upravené v daňovém řádu - místní šetření, vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu, přitom snáší argumentace stran jejich smyslu a účelu a opětovně v případě daňové kontroly dovozuje, že se vždy jedná pouze a výlučně o dílčí kontrolní postupy, které jsou součástí řízení nalézacího (a to buď vyměřovacího, či doměřovacího) a pouze v rámci takovéhoto řízení mohou být tyto postupy realizovány; řízení nalézací (ale ani jeho formy) prokazatelně není zahrnuto do okruhů tzv. vybrané působnosti dle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě a tedy na něj nemůže být aplikován zcela bez dalšího režim § 8 odst. 2 tohoto zákona a naopak místní příslušnost správce daně musí být ohledně takto vedeného daňového řízení vymezena § 13 daňového řádu. Opačný výklad, a to jak ze strany zúčastněných správců daně, tak ze strany soudu, vytváří dle stěžovatele zcela nepřehledný stav a naprosto neumožňuje dotčeným daňovým subjektům se v problematice jejich místní příslušnosti ve vztahu k příslušným správcům daně spolehlivě orientovat, neboť dle takovéto interpretace ačkoli i nadále platí řada ustanovení daňového řádu, která řeší problematiku místní příslušnosti a možných a zákonných zásahů do ní (viz. zejména § 13, § 17, § 18), by současně dle uvedeného výkladu soudu mohlo vůči konkrétnímu daňovému subjektu být kromě místně příslušného správce daně dle § 13 daňového řádu v rozsahu vybrané působnosti „místně příslušných“ též dalších 14 finančních úřadů.

[7] Stěžovatel trvá na tom, že soud meritum podané žaloby vyhodnotil zcela formálně, řadou žalobních námitek se vůbec nezabýval a jiné odmítl, aniž by takovéto odmítnutí řádně odůvodnil a ve výsledku dospěl k závěrům, které jsou v rozporu se zákonem, řada z nich není v praxi vůbec realizovatelná a jiná tato řešení mohou být dovedena do zcela absurdních závěrů. Stěžovatel namítá, že ani argumentace soudu odkazem na důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., není na místě a k samotné takto řešené *„koncepční, či systémové úpravě místní příslušnosti finančních úřadů“* stěžovatel poznamenává, že tuto vnímá jako nadbytečnou, zmatečnou, přísně účelovou a poplatnou době, v níž byla přijatá. Stěžovatel trvá na tom, že jak suma kontrolních oprávnění správců daně i jejich jednotlivé formy vymezené v příslušných ustanoveních daňového řádu coby základní procesní normě upravující daňový proces, spolu se systémem věcné a místní kompetence správců daně, tak jak byl řešen jednak v zákoně o Finanční správě před komentovanou novelou, tak v příslušných ustanoveních daňového řádu, vytvářely dostatečný prostor správcům daně k tomu, aby mohly kvalifikovaně čelit jakýmkoli formám porušování daňové kázně, včetně tzv. karuselovým podvodům na DPH a základním problémem nebyla absence zákonných

prostředků, ale schopnost správců daně tyto v praxi aplikovat, navíc zákonným způsobem. Stěžovatel nadále trvá na tom, že změny kompetenčního zákona o Finanční správě je možné v konkrétním daňovém řízení realizovat, ale i interpretovat pouze a výlučně v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a nikoli svévolně, plošně, zcela bez dalšího, a že příslušnost jiného, nežli místně příslušného správce daně k provedení daňové kontroly dle § 85 – 88 daňového řádu by mohla být výlučně důsledkem zákonného postupu, kdy by v dané věci došlo k dožádání příslušných kontrolních postupů ze strany místně příslušného správce daně ve smyslu § 17 daňového řádu, případně, kdy by rovněž, ohledně místní příslušnosti správce daně ve vztahu ke stěžovateli došlo k delegaci příslušnosti na jiného správce daně, a to dle § 18 daňového řádu, v tomto případě ale výlučně na základě kvalifikovaného rozhodnutí pro dotčené správce daně společného nadřízeného správce daně tzn. Odvolacího finančního ředitelství. Stěžovatelka zásadně odmítá závěr správce daně aprobovaný krajským soudem, že *„skutečnost, že jedním finančním úřadem je proveden první úkon ve věci (např. sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly), jehož důsledkem je zahájení nalézacího řízení u domovského finančního úřadu, není v žádném rozporu s principy daňového řízení stanovenými platnou právní úpravou.“* Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný se ve svém vyjádření s rozsudkem krajského soud zcela ztotožnil, považuje jej za správný a v souladu se zákonem a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Poukázal na to, že platná a účinná právní úprava místní příslušnosti správce daně může být obsažena nejen v základní procesní normě daňového řízení, tedy v daňovém řádu, nýbrž i v jiných zákonech, mimo jiné i v zákoně o Finanční správě; to vychází z § 4 daňového řádu, dle kterého tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak. Podle zákona o Finanční správě je (po novelizaci provedené zákonem č. 243/2016 Sb.) tzv. vybraná působnost, tedy možnost provádět vyhledávací činnost, postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu, příp. jiné kontrolní postupy odkloněna od obecného pravidla místní příslušnosti obsažené v daňovém řádu. Tato vybraná působnost je pak přidělena kterémukoli finančnímu úřadu v rámci České republiky. Dále konstatoval, že daňový řád platí pro všechny správce daně, nikoli pouze pro orgány finanční správy, musí být tedy dostatečně obecný. Pokud chtěl zákonodárce do zákona zakotvit speciální pravidlo platné pouze pro orgány finanční správy, zvolil zcela logicky novelizaci zákona o Finanční správě - tak jako např. v případě příslušnosti (nejen věcné, ale i místní) Specializovaného finančního úřadu, kterou stěžovatel nerozporuje. Rovněž připomněl, že obdobnou právní úpravu zvolil zákonodárce i pro celní správu, viz zákon č.. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění p. p., především § 6 odst. 2 a § 8 odst. 7.

[9] Žalovaný konstatuje, že polemika stěžovatele o neúčelnosti právní úpravy, její nekoncepčnosti, v některých ohledech složité realizovatelnosti ze strany orgánů finanční správy, není naprosto namístě. Žalovaný poukazuje na to, že v rámci orgánů finanční správy jsou v rámci „celostátní" působnosti prováděny nejen daňové kontroly, ale rovněž postupy k odstranění pochybností, lichá je tedy námitka stěžovatele, že ve vztahu k postupu k odstranění pochybností prakticky aplikace výše uvedené úpravy nepřichází v úvahu. Dále žalovaný reaguje na jednotlivé námitky stěžovatele, co se týče vyhledávací činnosti a místního šetření; poukazuje na to, že před novelou zákona o Finanční správě v

pokračování

právních předpisech chyběla situace, kdy správce daně může mimo svůj obvod územní působnosti daný především § 13 daňového řádu provádět místní šetření u „cizích" daňových subjektů. Nelze tedy tvrdit, že v tomto ohledu novela nic nového nepřinesla. Zákon o Finanční správě tak umožňuje finančním úřadům provádět vyhledávací činnost a tedy i místní šetření u kteréhokoliv daňového subjektu, a to nejen v rámci kontrolního postupu.

[10] K námitkám stěžovatele stran aplikačních anomálií žalovaný uvádí, že od počátku účinnosti předmětných ustanovení zákona o Finanční správě jsou nastaveny dostatečné vnitřní mechanismy v rámci finanční správy tak, aby nemohlo docházet k excesům, které stěžovatel uvádí v kasační stížnosti, tj. např. souběžné zahájení a provádění daňové kontroly několika správci daně, aniž by správce daně obecně místně příslušný měl o takovéto aktivitě informace, a v důsledku toho k dalším situacím, které sám stěžovatel označuje jako absurdní. Pokud stěžovatel poukazuje na to, že rozhodnutí vydané v nalézacím řízení správcem daně příslušným dle § 13 daňového řádu by bylo fakticky odůvodněno jiným správcem daně, tato situace není situací novou, kterou by přinesla až novela zákona o Finanční správě. Dle § 87 odst. 1 poslední věta daňového řádu, dojde -li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Do účinnosti předmětné novely zákona o finanční správě bylo toto ustanovení využíváno i finančními úřady - pokud původně místně příslušný správce daně, který daňovou kontrolu zahájil, ji také dokončil, pak zpráva o této daňové kontrole, resp. výsledky daňové kontroly se staly odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně, které vydal již nově místně příslušný správce daně. Obdobná situace je i v případě aplikace dožádání - pokud je dožádáno provedení daňové kontroly jakožto postupu při správě daní, pak jeden správce daně na základě dožádání provede daňovou kontrolu a druhý (obecně místně příslušný) správce daně na základě výsledků této daňové kontroly vydá rozhodnutí stanovení daně.

[11] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu s v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] V projednávané věci není sporu o stavu skutkovém. Stěžovatel se nebrání provedení daňové kontroly jako takové, ale pouze se interpretací příslušných ustanovení daňového řádu a zákona o Finanční správě dovolává toho, že daňovou kontrolu zahájil finanční úřad odlišný od jeho obecně místně příslušného správce daně. Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že rozdělení věcně příslušných správních orgánů k rozhodování podle místní příslušnosti má za cíl jediné, a to přiměřeně rozložit určitou agendu mezi více správních orgánů podle určitého územního klíče, zpřístupnit správní orgán účastníkům příslušných správních řízení, a mimo jiné též zajistit rychlost a hospodárnost řízení (viz např. rozsudky č. j. 2 As 159/2006 - 138, ze dne 24. 6. 2008, č. j. 9 As 137/2013 - 87, ze dne 31. 7. 2014, či č. j. 6 Afs 36/2017 - 25, ze dne 26. 4. 2017). Důraz je tedy kladen na věcnou příslušnost správce daně; ta v projednávané věci není zpochybněna. 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 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.

[13] Nejvyšší správní soud se skutkově i právně zcela shodnou věcí zabýval ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34, (publ. Sb. NSS 3690/2018), v němž dospěl k názoru, že daňovou kontrolu může u daňového subjektu zahájit v rámci vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě kterýkoliv finanční úřad. Vzhledem k tomu, že jak rozhodné důvody krajského soudu, tak i argumentace stěžovatele jsou založeny na stejných právních úvahách, odkazuje zdejší soud v nyní projednávané věci na výše uvedený rozsudek, od jehož závěrů, které byly mimo jiné rovněž již aprobovány usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2018 sp. zn. II. ÚS 928/18 , neshledal důvodu se odchýlit:

„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. (...) 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. (...) 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. (...) 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. (...) 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.(...) 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.(...) 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 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."

[14] Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného konstatuje, že výsledkem daňové kontroly, ať už je zahájena samostatně nebo v návaznosti na postup k odstranění pochybností, je vždy zpráva o daňové kontrole; teprve ve vazbě na ni je vydáván platební, resp. dodatečný platební výměr. Stran opakované argumentace stěžovatele směřující k nepříslušnosti správce daně k provádění nalézacího řízení, neboť toto není vybranou působností a tedy na něj nemůže být aplikován zcela bez dalšího režim § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě, je třeba uvést, že postup k odstranění pochybností, pokud je zahájen vůči podanému daňovému tvrzení, a daňová kontrola, jsou vždy prováděny v rámci nalézacího řízení. Oprávnění aktivního správce daně, tj. správce daně, který není obecně místně příslušný, provádět tyto kontrolní postupy, jednoznačně vyplývá z § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o finanční správě. Je přitom zřejmé a konstatoval to rovněž krajský soud, že

zákon o Finanční správě je z pohledu místní příslušnosti *lex specialis* vůči daňovému řádu, nikoli opačně, jak opakovaně namítá stěžovatel. Jak postup k odstranění pochybností, tak daňová kontrola představují ucelený soubor úkonů, jejichž provádění tedy přísluší aktivnímu správci daně, a to v režimu nalézacího řízení. Je tedy nepochybné, že aktivní správce daně je oprávněn činit úkony v nalézacím řízení. Mezi tyto úkony bezpochyby patří rovněž zahájení postupu k odstranění pochybností a zahájení daňové kontroly. Daňová kontrola je dle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud dosud nebylo zahájeno nalézací řízení (např. podáním daňového tvrzení, případně oznámením výzvy k podání daňového tvrzení), zahajuje tento úkon, tj. zahájení daňové kontroly, ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu, rovněž nalézací řízení. Pokud by tedy zahájení nalézacího řízení příslušelo výhradně správci daně obecně místně příslušnému, jak se domnívá stěžovatel, bylo by v těchto případech s ohledem na definici okamžiku zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 1 daňového řádu možné daňovou kontrolu předávat aktivnímu správci daně pouze „ve stadiu rozpracovanosti", případně by bylo nutno od jejího provádění aktivním správcem daně zcela upustit. Takový úmysl však nelze zákonodárci připisovat. Naopak v důvodové zprávě k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým byl novelizován zákon o Finanční správě, je mj. uvedeno: „*Současně je třeba zdůraznit, že vybraná působnost finančního úřadu zahrnuje toliko provádění kontrolních postupů* a *vyhledávací činnosti, avšak nikoliv pravomoc k vedení nalézacího či jiného řízení při správě daní jako celku. Vedení tohoto řízení, zejména pak stanovení daně na základě zjištění vzešlých* z *provedení uvedených postupů, bude nadále v působnosti správce daně (finančního úřadu), jehož místní příslušnost je určena obecnými pravidly místní příslušnosti (tj. primárně* § 8 *odst.* 2 *věta první zákona* o *Finanční správě ČR ve spojení* s § 13 *daňového řádu). Pokud jde* o *zahájení nalézacího řízení, podle* §91 *odst.* 1 *daňového řádu platí,* že *řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Zahájení daňové kontroly nebo postupu k odstranění pochybností může být tímto prvním úkonem ve věci (pokud již nebylo řízení zahájeno dříve), přičemž správcem daně, který je příslušným k učinění tohoto úkonu bude v případě výkonu vybrané působnosti právě správce daně, který daný kontrolní postup zahájil, i když není v daném případě místně příslušný pro vedení nalézacího řízení. Zahájením kontrolního postupu pak bude současně zahájeno nalézací řízení u obecně místně příslušného správce daně, který je k jeho vedení místně příslušný. Nastane tak situace, kdy jedním správcem daně je proveden první úkon ve věci, jehož důsledkem je (automaticky* ze *zákona) zahájení nalézacího řízení u jiného správce daně. Tato situace bude vyžadovat důkladnou koordinaci dotčených finančních úřadů.*"

[15] S přihlédnutím k uvedenému výše tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že současná relevantní právní úprava umožňuje, aby daňová kontrola, která ex lege zahajuje současně i doměřovací řízení (jakožto část řízení nalézacího), byla zahájena jiným finančním úřadem, než finančním úřadem, který je obecně místně příslušný k vedení doměřovacího řízení. Takovou situaci totiž připouští právní úprava po novelizaci zákona o Finanční správě, kterou byl zaveden nový okruh věcné působnosti, tzv. vybraná působnost (tj. institut v daňovém řádu nepoužitý) kterou může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Vybraná působnost je

pokračování

tedy zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o Finanční správě; ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2) 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.

[16] Mezi vybranou působnost ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě patří i úkony daňové kontroly, v jejímž zahájení ze strany místně nepříslušného správního orgánu stěžovatel spatřoval nezákonný zásah. Je tak třeba konstatovat, že žalovaný úkony daňové kontroly realizoval v rámci své vybrané působnosti a na území, na kterém je právní úpravou územní působnosti oprávněn k jejich výkonu; nemohlo se tudíž v tomto směru z jeho strany jednat o nezákonný zásah.

[17] Nejvyšší správní soud neshledal ani stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku; krajský soud se se všemi námitkami, které byly relevantní pro přezkum zákonnosti postupu žalovaného v rozsahu podané zásahové žaloby dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal. Při rozhodování přihlédl ke všem okolnostem, které vyšly v řízení najevo, věc po právní stránce hodnotil přiléhavě a v souladu s ustanoveními soudního řádu správního, resp. daňového řádu a zákona o Finanční správě, která byla ve věci aplikována.

[18] Nejvyšší správní sodu neshledal kasační námitky stěžovatele opodstatněnými, kasační stížnost proto postupem dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.; stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 2. července 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu