

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti nezákonnému zásahu správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočce v Pardubicích ze dne 31. 10. 2018, čj. 52 Af 19/2018-70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

[1] V této věci je mezi žalobcem a žalovaným spor o provedení daňové kontroly finančním úřadem v režimu vybrané působnosti podle § 8 odst. 2 věty druhé a § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda na základě vybrané působnosti může zahájit a provést daňovou kontrolu jiný finanční úřad než ten, který by byl jinak místně příslušný podle § 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[2] Finanční úřad pro Pardubický kraj (žalovaný) zahájil u žalobce dne 26. 1. 2017 daňovou kontrolu ve zúženém rozsahu (v souvislosti s nesrovnalostmi zjištěnými u žalobcova obchodního partnera) a následně ji dne 10. 5. 2018 rozšířil na plný rozsah. Dne

10. 5. 2018 podal žalobce do protokolu stížnost proti zahájení daňové kontroly, kterou písemně doplnil dne 18. 5. 2018. Žalobce byl přesvědčen, že zahájení daňové kontroly Finančním úřadem pro Pardubický kraj významně zasahuje do jeho procesních práv, a není tak respektováno jeho právo na spravedlivý proces. Žalovaný však shledal stížnost nedůvodnou, protože daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem.

[3] Žalobce proto podal proti zahájení a průběhu daňové kontroly tzv. zásahovou žalobu. Krajský soud konstatoval, že daňovou kontrolu zahájil žalovaný v souladu se zákonem o finanční správě, který mu tuto činnost umožnil v rámci vybrané působnosti. Soud ve svém odůvodnění odkázal na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2017, čj. 10 Afs 269/2017-34, č. 3690/2018 Sb. NSS, podle něhož jsou ustanovení o vybrané působnosti ve vztahu speciality k obecným pravidlům daňového řádu, která upravují příslušnost všech správců daně, a proto může daňovou kontrolu zahájit kterýkoliv finanční úřad. Závěry NSS potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS 928/18. Krajský soud proto zamítl žalobu proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v tom, že daňovou kontrolu u žalobce zahájil Finanční úřad pro Pardubický kraj.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Namítá, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné. Soud totiž vůbec nevypořádal stěžovatelovo tvrzení, že zahájení daňové kontroly žalovaným bylo nezákonné, protože v rámci vybrané působnosti nemůže finanční úřad vyzvat účastníka k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu.

[5] Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval ani námitkou, že ustanovení o vybrané působnosti přenáší pravomoc hodnotit důkazy na jiný správní orgán, než který má pravomoc rozhodnout ve věci samé. Pravomoc hodnotit důkazy je přitom ze své podstaty nedělitelná a nepřenositelná.

[6] Stěžovatel dále namítá porušení svého práva na spravedlivý proces právě v důsledku toho, že v nalézacím řízení nehodnotil důkazy ten, kdo rozhoduje ve věci samé. Krajský soud tak měl řízení přerušit a předložit věc Ústavnímu soudu, který se doposud nezabýval otázkou hodnocení důkazů jiným finančním úřadem než tím, který rozhoduje ve věci samé. Stěžovatel je přesvědčen, že na rozdíl od situace ve věci 10 Afs 269/2017 překládá podstatné ústavněprávní argumenty, na jejichž základě je možné shledat neústavnost ustanovení o vybrané působnosti.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o finanční správě *vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. 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* (viz § 10 odst. 4 zákona o finanční správě).

[9] NSS se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Podle stěžovatele se krajský soud nevypořádal s jednotlivými námitkami, kterými stěžovatel odůvodňoval rozpor ustanovení o vybrané působnosti s právem na spravedlivý proces. Je pravda, že ke konkrétním dílčím argumentům (týkajícím se výzvy k předložení

pokračování

dodatečného daňového přiznání a hodnocení důkazů jiným než místně příslušným finančním úřadem) se krajský soud nevyjádřil výslovně. Tyto jednotlivé argumenty jsou však součástí stěžejní žalobní námitky, že daňová kontrola v režimu vybrané působnosti je nezákonným zásahem kvůli porušení práva na spravedlivý proces. S touto komplexní žalobní námitkou se krajský soud srozumitelně vypořádal a z odůvodnění rozsudku je zřejmé, proč stěžovatelově námitce nepřisvědčil. Takový postup krajského soudu je v souladu s ustálenou rozhodovací praxí NSS, podle níž povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem naopak je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. NSS proto nesouhlasí se stěžovatelem, že je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[10] Dále se NSS zabýval námitkou, že daňová kontrola, kterou žalovaný zahájil, představuje nezákonný zásah, protože postup finančního úřadu na základě uvedených ustanovení zákona o finanční správě je v rozporu s právem na spravedlivý proces. NSS není oprávněn posuzovat soulad zákonných norem s ústavním pořádkem. Je však ve shodě s krajským soudem přesvědčen, že není důvod k předložení věci Ústavnímu soudu. Ústavněprávní argumenty, které stěžovatel vznáší, se totiž nepojí se samotným tvrzeným nezákonným zásahem (tj. se zahájením daňové kontroly), ale se zákonností rozhodnutí ve věci samé.

[11] Otázka zákonnosti hodnocení důkazů se případně promítne až do samotného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň. Hodnocení důkazů není úkonem, který by měl povahu zásahu podle § 82 s. ř. s., ale jde o úkon, který směřuje k vydání rozhodnutí. K posouzení zákonnosti tohoto úkonu tedy nemůže sloužit zásahová žaloba (k této otázce viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). To nebrání daňovému subjektu v tom, aby se bránil zásahovou žalobou proti konkrétním úkonům, kterými správce daně při daňové kontrole vybočí ze zákonných mezí (např. při zajišťování důkazů). Stěžovatel však netvrdí, že by žalovaný zasáhl do jeho práv excesivními úkony při daňové kontrole.

[12] Totéž lze říci o námitce, podle níž žalovaný při výkonu vybrané působnosti nemůže učinit vůči stěžovateli výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu. Tato výzva je úkonem, který má vliv na rozhodnutí ve věci samé. To, zda ji žalovaný učiní, či nikoliv, nemůže zasáhnout daňový subjekt přímo na jeho právech. Nadto NSS dodává, že z právě citovaného usnesení rozšířeného senátu plyne, že „*správce daně je povinen vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení tehdy, pokud se o skutečnostech nasvědčujících tomu, že by měla být daňovému subjektu doměřena daň, dozví jinak než na základě daňové kontroly*“. V případě stěžovatele by se však o takových skutečnostech správce daně dozvěděl právě na základě daňové kontroly, jejíž zákonnost stěžovatel i tímto argumentem napadá. Možnost učinit výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení tak nemůže mít vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly.

[13] Za nezákonný zásah stěžovatel považuje zahájení daňové kontroly žalovaným a daňovou kontrolu jako celek. Je třeba zmínit, že stěžovatel neuvádí žádný exces, který by doprovázel zahájení nebo průběh daňové kontroly. Nijak nepopírá to, že žalovaný postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu s ustanoveními zákona o finanční

správě. V takovém případě nelze hovořit o zásahu, který by byl v rozporu s tímto zákonem.

[14] K souladu ustanovení o zahájení daňové kontroly v rámci vybrané působnosti s daňovým řádem se NSS již vyjádřil v citovaném rozsudku ve věci 10 Afs 269/2017. V tomto rozsudku soud vyslovil závěr, že ustanovení o vybrané působnosti v zákoně o finanční správě je speciální vůči obecným ustanovením daňového řádu. Určité úkony podle těchto speciálních ustanovení (včetně zahájení daňové kontroly) tak může provádět jakýkoliv finanční úřad na území České republiky, přestože není místně příslušným správcem daně pro vydání rozhodnutí o stanovení daně. Ústavní soud sice tuto věc následně neposuzoval meritorně, přesto ve svém usnesení ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS 928/18, obecně vyjádřil nesouhlas s tvrzením, že výklad citovaných ustanovení zákona o finanční správě a daňového řádu, jak jej provedly obecné soudy, je v rozporu s ústavně zaručeným právem daňového subjektu na spravedlivý proces.

[15] Žalovaný tedy mohl v rámci vybrané působnosti zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu, přestože není místně příslušným správcem daně podle daňového řádu. Postupoval totiž v souladu se zákonem o finanční správě a nedopustil se (ani stěžovatel to netvrdil) žádného vybočení ze zákonných mezí při provádění daňové kontroly. NSS proto souhlasí s krajským soudem, který neshledal nezákonný zásah do stěžovatelových práv.

[16] Stěžovatelovy kasační námitky nebyly důvodné. NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[17] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v 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 15. srpna 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu