



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **VM solution CZ s. r. o.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zastoupen JUDr. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vínohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**, se sídlem Tolstého 1455/2, Jihlava, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2019, č. j. 29 A 224/2018 – 46,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně se žalobou bránila proti nezákonnému zásahu, který spatřovala v provádění daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018 a v provádění daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Nezákonnost podle žalobkyně spočívala v tom, že zmíněnou daňovou kontrolu žalovaný prováděl souběžně, nekoordinovaně a duplicitně s postupem Finančního úřadu pro hlavní město Praha k odstranění pochybností v souvislosti s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018.

I. Rozhodnutí krajského soudu

[2] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“). Uvedl, že se bude zabývat pouze postupem žalovaného vůči žalobkyni, nikoliv vůči společnosti CPS – Communication & Publishing Services s. r. o., která je se žalobkyní personálně i jinak úzce propojena. Krajský soud se ztotožnil se sdělením žalovaného, že souběžné provádění kontroly u jiného daňového subjektu není ve věci žalobkyně relevantní. Skutečnost, že dva subjekty mají společného majitele, jednatele, účetního i zástupce pro správu daní, nemá vliv na faktickou nezávislost daňových řízení či postupů správce daně vedených souběžně u těchto subjektů. Vzájemně nezávislé jsou i daňové povinnosti jednotlivých

subjektů, jelikož tyto subjekty jsou i přes faktickou „personální unii“ odlišnými právními subjekty, fungujícími samostatně a nezávisle. Samostatně vstupují do obchodních i daňových vztahů. V tomto smyslu krajský soud posoudil pouze námitky týkající se přímo žalobkyně, tj. působení dvou finančních úřadů v jedné daňové kontrole a jednom postupu k odstranění pochybností při účasti čtyř pracovníků fakticky provádějících tyto úkony.

[3] S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 – 34, publ. pod č. 3690/2018 Sb. NSS, krajský soud uvedl, že vybraná působnost je zvláštním okruhem věcné působnosti podle zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), kterou finanční úřady vykonávají na celém území České republiky. Mezi vybranou působností patří mj. i daňová kontrola, přičemž souběžné provádění daňové kontroly se stejným předmětem vícero finančními úřady je vyloučeno podle § 12 odst. 3 zákona o finanční správě. V souladu se zásadou vstřícnosti a slušnosti je na finanční správě, aby nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Krajský soud dále citoval důvodovou zprávu k zákonu č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, podle které je třeba brát ohled i na efektivní a flexibilní využití personálních kapacit správce daně a potřebu rovnoměrného rozložení kontrolních procesů v rámci správy daní. Výkon vybrané působnosti žalovaným nelze pouze obecně bez dalšího zpochybňovat. Neznamená sám o sobě zneužívání vybrané působnosti za účelem kompenzace organizačních a personálních deficitů. Krajský soud na základě správního spisu shledal postup žalovaného v souladu s požadavky judikatury, se zásadami daňového řízení a s § 6 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[4] Souběžnou kontrolní činností žalovaného a Finančního úřadu pro hlavní město Praha neshledal krajský soud nezákonnou. Určité překrývání činností obou finančních úřadů nastává až od září roku 2018, kdy začal vůči žalobkyni vyvíjet činnost i Finanční úřad pro hlavní město Praha. Tuto situaci nepovažuje krajský soud za nadměrné zatěžování žalobkyně. S žalovaným i s Finančním úřadem pro hlavní město Praha žalobkyně komunikovala především elektronicky, osobní jednání ze strany žalovaného probíhají v Praze. Především však je předmět kontrolních postupů u obou finančních úřadů odlišný. Finanční úřad pro hlavní město Praha se soustředí na přijatá zdanitelná plnění od společnosti VesKa s.r.o. v konkrétním zdaňovacím období, zatímco kontrolní činnost žalovaného je širší a jinak zaměřená. Tato daňová řízení jsou ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím vzájemně samostatná.

[5] Na rozdíl od řízení ve věci žaloby společnosti CPS – Communication & Publishing Services s.r.o. projednávané pod sp. zn. 29 A 223/2018 krajský soud v případě žalobkyně neshledal duplicitu ohledně žádostí o předložení podkladů a další nedostatky při výslechu svědka. Žalobkyně ani žádnou takovou konkrétní duplicitu netvrdí.

[6] Krajský soud neshledal porušení žalobkyní namítaných ustanovení daňového řádu (§5 odst. 3, § 6 odst. 2 a 4, § 7 odst. 2). Žalovaný byl veden snahou žalobkyni co nejméně zatížit, vycházel jí vstříc a jednal takovým způsobem, aby nevznikaly zbytečné náklady. To vyplývá z komunikace s žalobkyní, která probíhala zejména elektronickou cestou. Jednání byla sjednávána po vzájemné dohodě v Praze v sídle finančního úřadu či v sídle zástupce žalobkyně. Výkon vybrané působnosti žalovaného nebyl neracionální a směřoval k naplnění efektivní správy daní. Krajský soud připustil, že konkrétní okolnosti mohou způsobovat v případě žalobkyně určitý diskomfort, avšak postup žalovaného nebyl nepřiměřený v poměru k efektivní správě daní a zatížení žalobkyně. Žalobkyně se nemůže domáhat hospodárného nakládání se státními prostředky, jestliže tím nedochází k přímému zásahu do jejích vlastních práv. Krajský soud tak dospěl k závěru, že postup žalovaného nelze shledat nezákonným.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) ve své kasační stížnosti namítá, že pokud jednu společnost kontrolují dva různé finanční úřady, dochází k porušení zásad daňového řízení. Podle § 5 odst. 3, § 6 odst. 2 a § 7 odst. 2 daňového řádu má správce daně postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a používat takové prostředky, které při zachování cíle správy daní daňový subjekt nejméně zatěžují. V nynějším případě podle stěžovatelky dochází ke zbytečným duplicitám vzájemně nekoordinovaných pracovišť, které se vymykají kapacitám stěžovatelky. Stěžovatelka se při obvyklém počtu dvou kontrolních pracovníků na jednu kontrolu současně musí domlouvat na koordinaci s osmi pracovníky vzájemně nekoordinovaných pracovišť. Jejich požadavky musí naplňovat jeden účetní a jeden daňový poradce a zároveň plnit své běžné provozní aktuální úkoly. Postup žalovaného ohrožuje činnost stěžovatelky a je podle ní šikanózní, jelikož vyvíjený neracionální tlak nutí stěžovatelku k dalším možným pochybením. Dochází ke zbytečným duplicitám, jelikož např. tytéž smlouvy, vysvětlení k jednotlivým činnostem apod. v rámci podnikání je stěžovatelka nucena předávat opakovaně různým finančním úřadům, resp. různým pracovníkům.

[8] Stěžovatelka si je vědoma, že kontrolu místně nepřislušným správcem daně zákon o finanční správě v rámci vybrané působnosti umožňuje. V praxi je však zákon zneužíván zcela v rozporu s deklarovaným záměrem zákonodárce dosáhnout efektivního výkonu daňové správy. Postup žalovaného by totiž vyžadoval vysokou míru koordinace orgánů finanční správy. Kontrolu u „pražských“ daňových subjektů provádějí jiné finanční úřady, aniž by měl prověřovaný řetězec obchodníků cokoli společného s finančním úřadem, který kontrolu provádí. V důsledku nekoordinovanosti kontrol dochází k nárůstu administrativní činnosti na všech stranách.

[9] Po podání žaloby žalovaný neprováděl žádné další kroky a i ke dni podání kasační stížnosti zůstal nečinný. Ve věci postupu k odstranění pochybnosti se Finanční úřad pro hlavní město Praha po dlouhotrvající nečinnosti rozhodl prověřování nikoli uzavřít, ale naopak překlopit postup k odstranění pochybností do daňové kontroly. Sama délka doby trvání postupu k odstranění pochybností svědčí o jeho nezákonnosti. Má být rychlou a efektivní cestou.

[10] Co se týče odkazovaných duplicit, při kontrolních činnostech prováděných různými finančními úřady je vždy každému úřadu zvlášť nutno vysvětlit, čím se společnost zabývá, jakou má organizační strukturu, proč potřebuje např. prověřovanou reklamu, jakým způsobem je vedena daňová evidence a účetnictví, co znamenají příslušné symboly na dokladech, jaká má společnost živnostenská oprávnění, kdo může vystupovat jejím jménem atd. Pokud provádí kontrolní postup jeden správce daně, jednotlivé výzvy či jednání pokryjí celé prověřované období, což u různých správců daně není možné. Vznikají tak zbytečné administrativní náklady.

[11] Stěžovatelka dále upozorňuje, že kontrolní činnost probíhá i u společnosti CPS - Communication & Publishing Services, s. r. o., která má stejného společníka, jednatele, účetního i daňového poradce. Tuto skutečnost nelze bagatelizovat, neboť zdůrazňuje neefektivnost a nepřiměřenost kontrolních postupů. Žalovaný se snaží jednotlivé úkony izolovat, zřejmě by tak mohlo 12 různých zdaňovacích období kontrolovat 12 různých územních pracovišť správce daně a vše by bylo v pořádku, protože zákon to výslovně nezakazuje. Jednání probíhají většinou současně pro obě společnosti a trvají několik hodin. Správce daně z Vysočiny nemá v Praze potřebné kanceláře a je pro stěžovatelku obtížně dosažitelný prostřednictvím telefonu. Stěžovatelka uvedla, že její žaloba směřuje proti způsobu, jakým je kontrola duplicitně a neefektivně prováděna. Daňová kontrola může v souladu s judikaturou Ústavního soudu

představovat pouze omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu za určitých, přesně definovaných podmínek.

[12] Podle stěžovatelky žalovaný svým neefektivním postupem záměrně atomizuje jednotlivá fakta, aby byla odtržena od jejich vzájemného kontextu. Žalovaný se snaží navodit dojem, že jelikož daň z přidané hodnoty má měsíční zdaňovací období, lze každý měsíc posuzovat samostatně jiným územním pracovištěm.

[13] Krajský soud dle stěžovatelky v napadeném rozsudku nesprávně vykládá důvodovou zprávu a relativizuje duplicitní prověřování prováděné finančními úřady. Žalovaný ani krajský soud nikterak neuvádějí, že by stěžovatelka měla sídlo v Praze účelově. Stěžovatelka zdůraznila, že brojí nikoliv proti prověřování jako takovému, ale proti jeho duplicitě. Považuje za legitimní odbřemenit Finanční úřad pro hlavní město Praha výpomocí finančních úřadů podle vybrané působnosti. Postup žalovaného však odporuje i účelu zákonné úpravy, jelikož není více efektivní a neodlehčuje přetíženým úřadům. Stěžovatelku kontrolují souběžně dva finanční úřady a dochází k duplicitám.

[14] Stěžovatelka odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu v souvislosti s delegací místní příslušnosti, podle které by mohlo delegací docházet k účelovému zneužití tohoto institutu k řešení administrativních potíží daňové správy.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že pokud probíhá komunikace s žalovaným elektronicky, pak se o duplicity nejedná. I v případě, že se komunikace vede elektronicky, každý dokument musí zástupce stěžovatelky prostudovat zvláště a přeposlat jej klientovi a projednat reakci. Veškeré administrativní úkony způsobují daňovému subjektu zvýšené náklady, které musí nést sám. Přitom obvykle kontroluje jeden finanční úřad více zdaňovacích období a obvykle výzvu a podobný požadavek vydává naráz pro všechna kontrolovaná období.

[16] Dle § 7 odst. 2 daňového řádu pak *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*. Zákon tedy zapovídá postup, při kterém vznikají zbytečné náklady, i pokud nejsou nepřiměřené.

[17] Podle stěžovatelky krajský soud i žalovaný zaměňují povinnost daňového subjektu snést určité nepříjemnosti spojené s daňovou kontrolou se skutečností, že kontrola je v jejím případě prováděna neefektivně a nekoordinovaně tak, že vznikají zbytečné náklady a zatěžují stěžovatelku více než nejméně.

[18] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, jelikož se v něm krajský soud nevypořádal s tvrzeným porušením zásad daňového řízení. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů *jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*. Žalovaný ani krajský soud nezdůvodnili, proč by v případě provádění kontroly či postupu k odstranění pochybností pouze jedním finančním úřadem nebylo možno dosáhnout cíle správy daní. Stejně tak neodpověděli na otázku, zda správce daně vycházel podle možností stěžovateli vstříc ve smyslu § 6 odst. 4 daňového řádu.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s napadeným rozsudkem zcela ztotožňuje. Vybranou působností se rozumí provádění vyhledávací činnosti při správě daní nebo postup k odstranění pochybností. Vybraná působnost podle zákona o finanční správě je *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti podle daňového řádu. Finanční úřad pro hlavní město Praha zahájil postup k odstranění pochybností za zdaňovací období červenec 2018 ohledně plnění

pokračování

od společnosti VesKa s.r.o. Žalovaný zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za květen 2017 až únor 2018 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017. Kontrola prováděná žalovaným je výrazně širší a jinak zaměřená. S ohledem na předmět jednotlivých daňových řízení a na odlišný charakter prováděných kontrolních postupů (režim celostátní působnosti a režim odstranění konkrétních pochybností) nelze učinit závěr o duplicitě postupů prováděných různými správci daně. Žalovaný poukázal na samostatnost jednotlivých daňových řízení ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím. Z jednotlivých úkonů prováděných správci daně nelze vysledovat duplicitu či neúměrné zatěžování stěžovatelky. Žalovaný se podle správního spisu snažil minimalizovat míru zatížení stěžovatelky a jejího zástupce (jednání v Praze, elektronická komunikace). Stěžovatelce tedy nevznikaly zbytečné náklady. Není nepřiměřené, že stěžovatelka musela komunikovat s oběma finančními úřady. Zákon umožňuje provádění kontrolních postupů u jednoho daňového subjektu ze strany více finančních úřadů. Žalovaný připouští, že administrativu spojenou s řízeními je možno vnímat jako rozsáhlejší zatížení stěžovatelky, avšak daňové dokazování je v první řadě vedeno ve vztahu k jednotlivým zdanitelným plněním, resp. daňově relevantním skutečnostem v konkrétních zdaňovacích obdobích. Tvrděný překryv je vzhledem k rozdílnému předmětu prováděných kontrolních postupů podle žalovaného únosný. Žalovaný neporušuje základní zásady správy daní, postupoval v souladu se zákonem a využíval standardních procesních postupů. Žalovaný vycházel vstřícně z požadavků stěžovatelky, pokud to bylo možné. Žalovaný stěžovatelku poučil o kontaktním pracovišti v souvislosti s dokazováním. Výkon vybrané působnosti byl racionální a směřoval k naplnění účelu správy daní. Odkaz na daňová řízení probíhající u další společnosti není relevantní. Nezávislost jednotlivých daňových řízení platí pro daňové povinnosti jednoho subjektu. Daňové řízení je vždy o jedné dani za jedno zdaňovací období, přičemž nelze předjímat, kam bude směřovat důkazní řízení pro jednotlivé daně či zdaňovací období. Žalovaný má za to, že vnitřní postupy a komunikace zabezpečují, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Je-li prováděna kontrola ze strany více finančních úřadů, lze předpokládat vyšší náklady daňového subjektu. Tato skutečnost je nezbytným důsledkem právní úpravy celostátní územní působnosti finančních úřadů. K nezákonnému zatěžování stěžovatelky nedošlo. Žalovaný vždy zvažoval proporcionalitu efektivitu postupů finanční správy vůči míře zatížení stěžovatelky. Právní úprava může pro daňový subjekt znamenat jistý diskomfort, nejedná se však o libovůli a nezákonnost.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastnicí řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[21] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž takové neshledal.

[22] Proti napadenému rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Nepřezkoumatelnost

[24] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož se podle ní krajský soud nevypořádal s námitkou, že postup žalovaného odporuje základním zásadám daňového řízení podle § 5 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 7 odst. 2 daňového řádu.

[25] Nejvyšší správní soud shledal, že krajský soud se v bodech 44 a 45 napadeného rozsudku podrobně zabýval námitkami stěžovatelky o porušení konkrétních zásad daňového řízení. Krajský soud v souladu s požadavky na přezkoumatelnost uvedl, z čeho své závěry dovozuje a jak v tomto ohledu hodnotí konkrétní skutečnosti vyplývající ze správního spisu.

[26] S ohledem na to Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost.

III.B Postup žalovaného

[27] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že rozsudkem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, zamítl kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 9. 2019, č. j. 3 A 234/2018 - 48, vydanému ve věci jiných daňových povinností stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku ztotožnil se závěry Městského soudu v Praze, který shledal postup Finančního úřadu pro hlavní město Praha ve věci odstranění pochybností v souvislosti s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018, konkrétně zdanitelným plněním společnosti VesKa, s.r.o., za zákonný a souladný se základními zásadami daňového řízení. Stěžovatelka ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 353/2019 svou kasační stížnost opírala o obdobné námitky jako ve věci nyní posuzované. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od právních východisek uvedených v rozsudku č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, posoudil v jejich smyslu i postup při provádění daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018 a v provádění daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017.

[28] Nejvyšší správní soud se právní úpravou vybrané působnosti ve vztahu k postupům při správě daní v minulosti zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34. Dospěl k závěru, že vybranou působnost může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Ke shodnému závěru poté dospěl i v rozsudcích ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 393/2017 - 33, ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017 - 28, nebo ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018 - 49.

[29] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34, zároveň připustil, že institut vybrané působnosti může 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 zdvořilosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu) nastavila vnitřní postupy a komunikaci mezi finančními úřady vhodným způsobem tak, aby nedocházelo k nepřiměřenému zatěžování daňových subjektů. Teprve pokud těmto povinnostem finanční orgány nedostojí a výkonem vybrané působnosti budou daňový subjekt neúměrně zatěžovat či šikanovat, bude namíste poskytnout daňovým subjektům soudní ochranu proti takovému jednání.

[30] Stěžovatelka nezákonnost postupu žalovaného při provádění daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018 a v provádění daňové

pokračování

kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 spatřuje v porušení základních zásad daňového řízení.

[31] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.* Jak již v souvislosti s postupem k odstranění pochybností ve věci stěžovatelky uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, *„uvedené ustanovení zakotvuje zásadu přiměřenosti a minimalizace zásahů. Při uplatňování jednotlivých procesních institutů je povinností správce daně postupovat tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím některé garantované základní právo.“*

[32] Podle § 6 odst. 4 daňového řádu *správce daně podle možností vzbází osobám zúčastněným na správě daní vstřícnost. Úřední osoby jsou povinny vyvarovat se při správě daní nezdvořilosti.* Uvedená zásada vyjadřuje povinnost správce daně spolupracovat s osobami zúčastněnými na správě daní.

[33] Podle § 7 odst. 2 daňového řádu *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, ke kterým povinnostem a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.* K této zásadě Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 353/2019 - 31 uvedl, že *„zásada hospodárnosti je příkazem organizačního charakteru, který vzbází ze zásady proporcionality. Správce daně je zejména oprávněn vyžadovat od osob zúčastněných na správě daní podklady jen na základě zákona a je povinen sám zajistit obstarání údajů, které jsou potřebné, lze-li je obstarat z úřední evidence, popř. z evidencí, do nichž má přístup.“*

[34] Aby bylo možné vůbec hovořit o nezákonnosti postupu z důvodu porušení některé ze shora uvedených zásad, musel by tedy správce daně daňovému subjektu ukládat nepřiměřené povinnosti, porušit povinnost spolupráce nebo jej zatěžovat nezákonnými či zbytečnými požadavky. Pakliže by taková nezákonnost měla dostatečně intenzivní dopad do práv a oprávněných zájmů daňového subjektu, bylo by namíste poskytnout daňovému subjektu proti jednání správce daně ochranu v rámci zásahové žaloby dle § 82 a násl. s. ř. s.

[35] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný se na stěžovatelku nejprve obrátil písemností ze dne 24. 1. 2018, č. j. 83123/18/2910-60562-706895, v níž jí oznámil záměr (potažmo termín) zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 až srpen 2017, a to v rozsahu zaměřeném na přijatá zdanitelná plnění, z nichž byl uplatněn v kontrolou dotčených zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Dne 28. 2. 2018 byl žalovaným sepsán protokol o zahájení daňové kontroly u těchto zdaňovacích období, přičemž jednání se konalo v Praze v prostorách Finančního úřadu pro hlavní město Praha, Územního pracoviště pro Prahu 3. Jednání na témže místě se konalo dne 11. 4. 2018, kdy žalovaný převzal od stěžovatelky vybrané podklady. Žalovaný poté přípisem ze dne 4. 5. 2018, č. j. 988755/18/2910-60562-706895, stěžovatelku vyzval k prokázání konkrétních skutečností a doložení písemností a listin, přičemž z této výzvy jednoznačně vyplývá, že se netýkala plnění od společnosti VesKa, s.r.o. Stěžovatelka dne 14. 5. 2018 požádala o prodloužení lhůty, čemuž žalovaný dne 15. 5. 2018 vyhověl. Dne 21. 5. 2018 žalovaný na jednání v Praze vrátil stěžovatelce zapůjčené doklady a další písemnosti a dne 22. 5. 2018 vyhotovil úřední záznam o tom, že si ze zapůjčených daňových dokladů pořídil kopie. Dne 8. 6. 2018 stěžovatelka reagovala na výzvu k prokázání skutečností a doložila smluvní dokumentaci. Dne 16. 8. 2018 žalovaný vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností, konkrétně prokázání faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu; skutečnost, že toto plnění uskutečnil uvedený dodavatel a jak bylo toto plnění použito pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Z této

výzvy opět jednoznačně vyplývá, že se netýkala plnění od společnosti VesKa, s.r.o. Dne 20. 8. 2018 stěžovatelka znovu požádala o prodloužení lhůty a její žádosti bylo dne 22. 8. 2018 vyhověno. Dne 18. 9. 2018 stěžovatelka na tuto výzvu reagovala a doložila řadu podkladů.

[36] Žalovaný dne 28. 8. 2018, č. j. 1482187/18/2910-60562-706895, stěžovatelce oznámil záměr (termín) zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 až únor 2018 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017. Dne 5. 9. 2018 žalovaný sepsal protokol o zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2017 až únor 2018 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 (č. j. 1499162/18/2910-60562-706895; místo jednání bylo v sídle zástupce stěžovatelky).

[37] Další jednání žalovaného se stěžovatelkou proběhla v sídle jejího zástupce také dne 16. 10. 2018 a 15. 11. 2018. Součástí správního spisu jsou i stížnosti stěžovatelky proti postupu žalovaného ze dne 5. 9. 2018 a 30. 10. 2018 a vyrozumění o výsledcích šetření ze dne 5. 10. 2018 a 12. 12. 2018, k nimž žalovaný dospěl.

[38] Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci vycházel i ze závěrů, k nimž dospěl v rozsudku ze dne 20. 10. 2020, č. j. 1 Afs 353/2019 - 31, v souvislosti s postupem Finančního úřadu pro hlavní město Praha. V tomto rozsudku uvedl, že skutkové okolnosti ve správním spise Finančního úřadu pro hlavní město Praha nenasvědčují jakýmkoliv nezákonnostem. Vycházel přitom z těchto skutečností: *„žalovaný coby místně příslušný správce daně vyzval stěžovatele (pozn.: v této věci označovaného jako stěžovatelka) k odstranění pochybností předložením důkazních prostředků ohledně deklarovaného přijatého plnění na základě 9 daňových dokladů vystavených společností VesKa, s. r. o., neboť tento dodavatel nepodal řádně kontrolní hlášení. Stěžovatel žalovanému doložil faktury a výpisy z bankovního účtu. Žalovaný poté dne 9. 1. 2019 vyzval stěžovatele k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť stále neměl uskutečnění zdanitelného plnění dle předložených dokladů za prokázané. Kromě stížnosti stěžovatele a vyřízení této stížnosti již ze správního spisu není patrné, že by žalovaný činil vůči stěžovateli další úkony.“* Nejvyšší správní soud tak označil za lichá tvrzení stěžovatelky, že *„napadeným postupem vyžaduje žalovaný [Finanční úřad pro hlavní město Praha] po stěžovateli údaje, které již byly doloženy jinému správci daně (jinými slovy duplicitní údaje). Stěžovatel konkrétně zmiňuje nutnost doložení stejných smluv, vysvětlení k jednotlivým činnostem, způsob vedení daňové evidence a účetnictví atd. Ze zjištěných skutečností nevyplývá, že by cokoliv ze stěžovatelem zmiňovaných informací žalovaný v průběhu napadeného postupu k odstranění pochybností požadoval. Mezi stěžovatelem a žalovaným probíhala pouze písemná komunikace za účelem objasnění okolností přijatého zdanitelného plnění od jediného dodavatele.“*

[39] Nejvyšší správní soud také v nyní přezkoumávané věci stěžovatelky dospěl k závěru, že postup žalovaného nelze označit za nezákonný. Na základě správního spisu vedeného žalovaným Nejvyšší správní soud neshledal, že by ze strany žalovaného ve srovnání s postupem Finančního úřadu pro hlavní město Praha vznikaly jakékoliv duplicity, že by žalovaný ukládal stěžovatelce nepřiměřené povinnosti, porušoval povinnost spolupráce či stěžovatelku zatěžoval nezákonnými nebo zbytečnými požadavky. O nezákonnost se nejedná jen proto, že Finanční úřad pro hlavní město Praha po zahájení daňové kontroly žalovaným v rámci výkonu vybrané působnosti (k němuž má zákonné zmocnění) zahájil u stěžovatelky řízení k odstranění pochybností v souvislosti s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2018, konkrétně zdanitelným plněním společnosti VesKa, s.r.o. Postup žalovaného spočívající v provádění daňové kontroly týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2017 až únor 2018 a v provádění daňové kontroly týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2017 se zdanitelných plnění společnosti VesKa s.r.o. netýkal.

pokračování

[40] Výklad, ke kterému úvahy stěžovatelky směřují, totiž že zahájení daňové kontroly jiným než místně příslušným správcem daně do budoucna bez dalšího znemožňuje jakoukoliv kontrolní činnost správce daně místně příslušného, je zjevně neudržitelný. Nepřiměřená či nekoordinovaná kontrolní činnost více správců daně může představovat nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 – 39), tato otázka však závisí na posouzení konkrétních skutkových okolností, z nichž tato nepřiměřenost musí vyplývat. Ty v nynějším případě dány nejsou. Námitky stěžovatelky jsou sice početné, ale mají spíše obecný charakter, jelikož u údajných duplicit stěžovatelka neodkazuje na konkrétní data a konkrétní úkony. Výtky stěžovatelky a popsání projevů paralelních kontrolních postupů správců daně, které stěžovatelka vnímá jako nepřijemnosti, nejsou nezákonným zásahem, vůči němuž by bylo třeba poskytnout soudní ochranu.

[41] S krajským soudem i žalovaným se lze ztotožnit i v závěru, že společnost CPS - Communication & Publishing Services, s. r. o. představuje samostatný daňový subjekt (třebaže je se stěžovatelkou personálně propojený), který má v daňovém řízení, jež se jej týká, vlastní samostatná práva a povinnosti. Procesní postup žalovaného v daňovém řízení s touto společností proto není možné nyní jakkoliv hodnotit.

[42] Dlouhotrvající nečinnost Finančního úřadu pro hlavní město Praha a následné rozhodnutí prověřování nikoli uzavřít, ale naopak překlomit postup k odstranění pochybností do daňové kontroly nejsou podle Nejvyššího správního soudu relevantní pro posouzení zákonnosti a efektivnosti postupu žalovaného v této věci, neboť se týkají jiného správního orgánu než žalovaného.

[43] Judikatura vztahující se k institutu delegace místní příslušnosti dle § 18 daňového řádu, na kterou stěžovatelka odkazuje, není přílehlavá. Podmínky delegace místní příslušnosti jsou oproti podmínkám výkonu vybrané působnosti odlišné. K delegaci místní příslušnosti na žádost daňového subjektu nebo z podnětu správce daně lze totiž dle zákona přistoupit pouze tehdy, je-li to účelné nebo jsou-li pro výkon správy daní potřebné mimořádné odborné znalosti.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., tj. podle pravidla úspěchu ve věci. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, a proto mu Nejvyšší správní 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 27. listopadu 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu