



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **Global Holding, a.s.**, se sídlem Praha 1, Biskupský dvůr 2095/8, IČ: 27319237, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční náměstí 14, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě ze dne 13.3.2013 na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného

t a k t o:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobou ze dne 13.3.2013 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícímu v provádění daňové kontroly ve věci daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012. V žalobě předně uvedl, že žalovaný dne 15.11.2012 vydal rozhodnutí č.j. 583621/12/001932104135, kterým žalobce předvolal za účelem zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Dne 11.12.2012 se uskutečnilo jednání zachycené v protokolu č.j. 616167/12/001932104135, na kterém žalobce odmítl zahájit daňovou kontrolu. Žalovaný proto dne 17.12.2012 vydal rozhodnutí č.j. 616172/12/001932104135, kterým žalobci uložil umožnit zahájení daňové kontroly. Žalobce zaslal dne 4.1.2013 žalovanému oznámení, že je připraven zahájit daňovou kontrolu dne 9.1.2013. Žalovaný se však k zahájení daňové kontroly nedostavil a zaslal žalobci oznámení ze dne 21.1.2013 č.j. 136699/13/2001-05402-104135, ve kterém mu sdělil, že žalobci stanoví daň podle pomůcek. Následně dne 28.1.2013 zaslal žalovaný žalobci sdělení č.j. 136705/13/2001-05402-104135, ve kterém mu sdělil, že mu oznámení žalobce ze dne 4.1.2013 bylo doručeno opožděně, protože nefungovaly datové schránky, a proto žalovaný nezahájil daňovou kontrolu dne 9.1.2013. Dále žalobci uložil podruhé povinnost umožnit zahájení daňové kontroly, a to dne 4.3.2013 v sídle žalovaného. Žalobce se dne 4.3.2013

dostavil do sídla žalovaného. Průběh jednání je zachycen v protokolu z téhož dne č.j. 709598/13/2001-05402-104135. Žalobce namítl, že nelze daňovou kontrolu zahájit, protože ust. § 101 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) neumožňuje stejnou povinnost - zde povinnost umožnit zahájení daňové kontroly - uložit témuž daňovému subjektu z téhož důvodu více než jednou. Žalovaný si vyhradil reagovat na tuto námitku žalobce později. Učinil tak sdělením ze dne 6.3.2013, č.j.1052347/13/2001-05402-101272, ve kterém uvedl, že opakované předvolání k zahájení daňové kontroly, ať již formou „předvolání“ nebo „sdělení“, neznamená totožnost rozhodování ve věci, a není tudíž porušením ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný setrval na názoru, že daňová kontrola byla zákonným způsobem zahájena dne 4.3.2013. S tímto názorem však žalobce nesouhlasí.

Daňová kontrola ve shora uvedené věci byla dle žalobce zahájena nezákonně, protože žalovaný v rozporu se zákonem uložil žalobci dvakrát stejnou povinnost, a sice povinnost umožnit zahájení daňové kontroly. K argumentaci žalovaného, že opakované předvolání neznamená totožnost věci, žalobce odkázal na komentář k daňovému řádu, podle něhož *"totožnost věci zakládající zákonný zákaz rozhodovat podruhé bude dána buďto totožným předmětem řízení (vyjádřeno slovy "z téhož důvodu"), a (nebo) totožnými příjemci rozhodnutí."* V dané věci jsou splněny obě podmínky, neboť předmětem řízení je v obou případech daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012 a příjemcem rozhodnutí je vždy žalobce.

K tvrzení žalovaného, že důvodem nezahájení daňové kontroly dne 9.1.2013 byly nefunkční datové schránky, žalobce uvedl, že z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že jde o nepravdivé tvrzení. Odstávka systému datových schránek proběhla jen ve dnech 15.-16.12.2012 a poté až 2.-3.2.2013. Vadnost výkonu státní moci, ať správce datových schránek nebo daňových orgánů, nemůže jít k tíži jednotlivce, o čemž svědčí judikatura Nejvyššího správního soudu (žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2006, č.j. 2 Afs 31/2005 - 57).

Z výše uvedeného žalobce dovozuje, že vyžadovat umožnění zahájení daňové kontroly lze po jednotlivci jen jednou a pokud k němu z důvodů neprofesionálního postupu žalovaného nedošlo, nelze stejnou povinnost uložit podruhé. Pokud tak žalovaný učinil, jedná se o nezákonnost, která způsobuje nezákonnost zahájení daňové kontroly, a tím i nezákonnost daňové kontroly jako celku.

Žalobce v žalobě navrhl, aby soud **zakázal žalovanému pokračovat v provádění daňové kontroly ve věci daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012 u žalobce. Podáním ze dne 21.5.2013 žalobce navrhl změnu žaloby s tím, že dne 20.5.2013 byla předmětná daňová kontrola ukončena, a nezákonný zásah tak již netrvá. Žalobce se proto nadále domáhá určení toho, že daňová kontrola ve věci daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012 zahájena u žalobce dne 4.3.2013 a skončená dne 20.5.2013 byla nezákonným zásahem. Usnesením ze dne 24.3.2014 č.j. 9 A 43/2013 – 87 soud navrženou změnu žaloby připustil.**

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, protože předmětná daňová kontrola nebyla nezákonným zásahem. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že dne 11.12.2012 se na základě předvolání ze dne 26.11.2012 vydaného žalovaným uskutečnilo u žalovaného ústní jednání se zplnomocněným zástupcem žalobce Mgr. Jakubem Hajdučíkem. Zplnomocněný zástupce neumožnil zahájit daňovou kontrolu s tím, že mu nebyly sděleny důvody pro zahájení a nebylo mu sděleno, zda se pracovnice žalovaného seznámily se spisovým materiálem týkajícím se dosud neukončených řízení, která byla prováděna za jiná zdaňovací období původním místně příslušným správcem daně - Finančním úřadem v Děčíně. Dne 17.12.2012 vydal žalovaný výzvu k zahájení daňové kontroly dle § 87

odst. 2 daňového řádu. Na tuto výzvu reagoval žalobce písemností ze dne 4.1.2013, v níž uvedl, že umožní zahájení daňové kontroly dne 9.1.2013 v provozovně na adrese Lazarská 11/6, Praha 1. Vzhledem k tomu, že se žalovaný z důvodu technických problémů s datovými schránkami dozvěděl o předmětném podání až po uplynutí termínu, v němž byl žalobce připraven umožnit daňovou kontrolu zahájit, zaslal žalobci dne 28.1.2013 omluvné sdělení, v němž navrhl nový termín zahájení daňové kontroly na den 4.3.2013. Kontrola byla zahájena dne 4.3.2013 při ústním jednání zaznamenaném v protokole, resp. fakticky dne 14.3.2013, kdy žalobce předložil související doklady. K ukončení daňové kontroly pak došlo dne 20.5.2013 projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole. Platební výměr byl vydán dne 23.5.2013.

Dle mínění žalovaného byla žalobci uložena povinnost umožnit zahájení daňové kontroly pouze jednou, a to výzvou k zahájení daňové kontroly ze dne 17.12.2012. Žalobce na tuto výzvu reagoval a den, kdy umožní daňovou kontrolu zahájit, žalovanému sdělil. S ohledem na technické problémy se však žalovaný k zahájení daňové kontroly nedostavil, za což se žalobci omluvil sdělením, ve kterém současně navrhl náhradní termín zahájení daňové kontroly. Touto písemností nedošlo k opakovanému uložení povinnosti umožnit zahájení daňové kontroly. Pokud by soud i přes výše uvedené dospěl k závěru, že neformálním sdělením k opakovanému uložení této povinnosti došlo, má žalovaný za to, že v tomto případě nelze zásadu zákazu opětovného rozhodování použít, neboť se jednalo o uložení procesní povinnosti.

Žalovaný dále vyjádřil pochybnost, zda byla dodržena zákonná lhůta dle § 87 odst. 4 daňového řádu, podle něhož den, kdy bude umožněno zahájení daňové kontroly, musí být správci daně sdělen nejméně tři pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly. Písemnost, již žalobce sděloval, že umožní daňovou kontrolu zahájit, byla žalovanému doručena dne 4.1.2013 v 15:49, přičemž žalobce navrhoval kontrolu zahájit dne 9.1.2013. Vzhledem k tomu, že 5. a 6.1.2013 byla sobota a neděle, má žalovaný za to, že den umožnění zahájení daňové kontroly byl správci daně oznámen pouze dva pracovní dny před navrhovaným termínem. Žalovaný nicméně připustil, že vzhledem k technickým problémům s datovými schránkami by neměl k dispozici předmětnou písemnost ze dne 4.1.2013 včas ani v případě, že by byla lhůta dodržena a žalobce by jako den umožnění zahájení daňové kontroly zvolil datum 10.1.2013.

K zahájení daňové kontroly dne 9.1.2013, tedy v den, který oznámil žalobce na základě výzvy k zahájení daňové kontroly, skutečně nedošlo. Zda tomu tak bylo z viny žalobce či žalovaného však dle názoru žalovaného není v souvislosti s posuzováním zákonnosti zahájení předmětné daňové kontroly podstatné.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce vyslovil nesouhlas s názorem žalovaného ohledně nemožnosti uplatnění zásady ne bis in idem na procesní rozhodnutí. Dle názoru žalobce má výzva podle § 87 odst. 2 a 4 daňového řádu pro daňový subjekt též podstatné hmotněprávní účinky, a proto je ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu nutno vztáhnout i na povinnosti uložené procesním rozhodnutím. V opačném případě by daňové orgány mohly opakovaně požadovat splnění hmotněprávních povinností, a to nikoliv z důvodů jejich nesplnění daňovými subjekty, ale z důvodů stojících na straně daňových orgánů, a napravovat tak své nezákonnosti na úkor jednotlivců. Ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu nerozlišuje, zda se jedná o povinnost procesního či hmotněprávního charakteru.

Dle žalobce nelze daňovou kontrolu zahajovat opakovaně, pokud daňový subjekt splní všechny své povinnosti, protože by to bylo nepřipustnou libovůlí při výkonu státní moci.

Žalobce dále v replice uvedl, že dodržel zákonnou lhůtu tří pracovních dnů, které měl mít žalovaný na přípravu před zahájením daňové kontroly, neboť datum a čas připravenosti

k zahájení daňové kontroly žalovanému oznámil dne 4.1.2013. I tento pracovní den je nutno započítat do stanovené tří denní lhůty.

Nepravdivost tvrzení žalovaného o nefunkčnosti datových schránek dle žalobce dokládá též datová zpráva č. 116066218, která byla řádně dodána do datové schránky žalovaného dne 4.1.2013 v 15:49:10 hod. a doručena byla přihlášením oprávněné osoby dne 7.1.2013 14:38:40. V případě nefunkčnosti datových schránek by k dodání a doručení této datové zprávy žalovanému nedošlo.

Při ústním jednání před soudem žalobce zrekapituloval svá dosavadní tvrzení. Poukázal na to, že správce daně převzal oznámení žalobce ze dne 4.1.2003 přihlášením do datové schránky, ke kterému došlo 7.1.2013, čímž je vyvráceno jeho tvrzení, že se mu tato písemnost nedostala do dispozice. Protože se jedná o orgán veřejné moci, podle judikatury Nejvyššího správního soudu bylo doručeno již dodáním do datové schránky, tedy v pátek 4.1.2013. Žalovaný při jednání před soudem uvedl, že vlastně nezpochybňuje to, že uvedená písemnost byla doručena tak, jak tvrdí žalobce. Jednalo se o technický problém související se zahlcením datových schránek, kvůli němuž se mu tato písemnost dostala do dispozice až později. Nešlo o nefunkčnost datových schránek, ale o problém se stahováním dat z datových schránek s ohledem na jejich zahlcenost, která nastala v souvislosti se změnou organizační struktury finančních orgánů, kdy veškerá podání, která byla činěna na jakémkoliv územním pracovišti v Praze, byla od 1. 1. 2013 brána tak, že jsou podána včas na Finančním úřadě pro hl. m. Prahu. Docházelo k tomu, že větší počet podání byl podáván přímo do datové schránky Finančního úřadu pro hl. m. Prahu a územního pracoviště pro Prahu 1, čímž došlo k zahlcení a ke skluzu ve stahování dat z datových schránek. Tato skutečnost však dle přesvědčení žalovaného neznamena, že by následně zahájená daňová kontrola byla nezákonným zásahem.

Soud při ústním jednání provedl důkaz listinami – sděleními Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 21.1.2013 (č.l. 6 soudního spisu) a ze dne 6.3.2013 (č.l. 8 soudního spisu), protože tyto listiny dokládají průběh komunikace správce daně se žalobcem nejsou obsahem správního spisu vztahujícího se k dané věci. Další návrhy žalobce na dokazování soud zamítl, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě správního spisu a již provedených důkazů; provádění dalších důkazů shledal soud nadbytečným.

Ze správního spisu a z důkazů provedených při ústním jednání soud zjistil, že žalovaný předvolal žalobce na den 11.12.2012 za účelem zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Při jednání konaném dne 11.12.2012 žalobce neumožnil zahájit daňovou kontrolu za uvedené zdaňovací období, což prostřednictvím svého zástupce odůvodnil tím, že úřední osoby jednající za žalovaného mu odmítly na jeho dotaz sdělit, zda se seznámily se skutečnostmi obsaženými ve spise, které se týkají daně žalobce z přidané hodnoty za další zdaňovací období. Žalovaný výzvou ze dne 17.12.2012 vydanou podle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzval žalobce, aby umožnil zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Správce daně ve výzvě uvedl, že místem zahájení daňové kontroly bude Finanční úřad pro Prahu 1, Štěpánská 28, Praha 1, kancelář č. dv. 541. Žalobci bylo uloženo, aby do 15 dnů správci daně sdělil den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, s tím, že tento den musí být sdělen správci daně nejméně tři pracovní dny před navrhovaným termínem zahájení daňové kontroly.

Žalobce v reakci na výzvu ze dne 17.12.2012 zaslal žalovanému oznámení datované dnem 4.1.2013, že je připraven zahájit daňovou kontrolu dne 9.1.2013. V oznámení žalobce zároveň uvedl, že Finanční úřad pro Prahu 1 byl zrušen, a proto se k němu nemůže dostavit. Je připraven zahájit daňovou kontrolu ve své provozovně Lazarská 11/6, Praha – Nové Město.

Žalovaný sdělením ze dne 21.1.2013 žalobci oznámil, že mu bude daň stanovena podle pomůcek, protože nevyhověl výzvě ze dne 17.12.2012 a neumožnil zahájit a následně provést daňovou kontrolu. Následně žalovaný zaslal žalobci sdělení datované dnem 28.1.2013, ve kterém mu sdělil, že mu oznámení žalobce ze dne 4.1.2013 bylo doručeno opožděně, protože nefungovaly datové schránky. Protože odpověď žalobce získal správce daně až po stanoveném termínu k zahájení kontroly, nemohl se v žalobcem navrženém termínu dostavit k zahájení daňové kontroly. Správce daně se za to žalobci omluvil a navrhl nový termín k zahájení daňové kontroly na den 4.3.2013 v 10,00 hod. na adrese sídla žalovaného, s tím, že pokud nebude žalobci tento termín vyhovovat, může navrhnout jiný termín. Závěrem správce daně podotkl, že sdělení ze dne 21.1.2013 považuje za neplatné.

Žalobce se dne 4.3.2013 dostavil do sídla žalovaného. Při ústním jednání zde správce daně oznámil žalobci zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. Žalobce prostřednictvím svého zástupce do protokolu namítl, že podle § 101 odst. 4 daňového řádu lze stejnou povinnost uložit ze stejného důvodu pouze jednou. Konstatoval, že mu správce daně zaslal výzvu, ve které mu uložil sdělit termín zahájení daňové kontroly. Žalobce této výzvě vyhověl a oznámil správci daně, že je připraven zahájit daňovou kontrolu dne 9.1.2013. V tomto termínu se však správce daně nedostavil a dne 28.1.2013 uložil žalobci stejnou povinnost, a to zahájit daňovou kontrolu dne 4.3.2013. Žalobce to považuje za nezákonné zahájení daňové kontroly. Správce daně při jednání uvedl, že se ke sdělení žalobce vyjádří písemně.

Sdělením ze dne 6.3.2013 žalovaný oznámil žalobci, že opakované předvolání k zahájení daňové kontroly, ať již formou předvolání nebo sdělení, neznamená totožnost rozhodování ve věci, a není tudíž porušením §101 odst. 4 daňového řádu. Daňová kontrola byla dle žalovaného dne 4.3.2013 zahájena v souladu s § 87 daňového řádu.

Při ústním jednání konaném dne 14.3.2013 ve věci daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012 žalobce předložil správci daně písemnosti a doklady specifikované v protokolu o ústním jednání č.j. 709600/13/2001-05402-104135 a bylo dohodnuto, že dne 4.4.2013 bude provedeno místní šetření v multifunkční vile Letná.

Zpráva o daňové kontrole byla sepsána dne 20.5.2013 a téhož dne byla projednána se žalobcem. Dne 23.5.2013 vydal správce daně platební výměr č.j. 3206945/13/2011-24903-108460 na daň žalobce z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012.

V posuzované věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 86 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt je povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly.

Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola 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. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.

Podle § 87 odst. 2 daňového řádu neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

Podle § 87 odst. 3 daňového řádu ve výzvě správce daně stanoví místo zahájení daňové kontroly, předmět daňové kontroly, lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je

daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly; tuto lhůtu nelze prodloužit.

Podle § 87 odst. 5 daňového řádu nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.

Podle § 101 odst. 1 daňového řádu správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.

Podle § 101 odst. 4 daňového řádu přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.

Podle § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 2 věta první s.ř.s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

Podle § 87 odst. 3 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Soud o věci uvažil takto:

Právní princip *ne bis in idem* patří k obecně uznávaným zásadám, které platí napříč právním řádem. Tento princip obecně stanoví, že orgán nemůže znovu vést řízení ve věci, kterou se již dříve zabýval a rozhodl o ní (překážka věci rozhodnuté – *rei iudicatae*), či kterou se právě zabývá (překážka probíhajícího řízení – *litispendence*). V daňovém řádu je výše citovaný princip vyjádřen v ustanovení § 101 odst. 4. Žalobce tvrdí, že porušení tohoto ustanovení ze strany správce daně mělo za následek nezákonnost celé daňové kontroly, soud však tuto žalobní námitku považuje za neopodstatněnou.

Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný neuložil žalobci opakovaně tutéž povinnost, tj. povinnost umožnit zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2012. *Tato povinnost byla žalobci uložena pouze jedenkrát*, a to výzvou správce daně ze dne 17.12.2012, jež byla vydána podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Žádnou další výzvu, která by žalobci ukládala tutéž povinnost a jejíž neuposlechnutí by pro žalobce bylo spojeno s negativními důsledky stanovenými v § 87 odst. 5 daňového řádu, již správce daně nevydal. Pokud jde o jeho sdělení datované dnem 28.1.2013, jedná se především o omluvu a vysvětlení důvodů, které správci daně znemožnily zahájit daňovou kontrolu v žalobcem navrženém termínu, a současně o návrh nového možného termínu (4.3.2013) k zahájení daňové kontroly. Žalobce, který se v uvedený den dostavil ke správci daně, sice vznesl námitku nezákonnosti zahájení daňové kontroly s poukazem na § 101 odst. 4 daňového řádu, nicméně formálně zahájené daňové kontrole se již dále nebránil a v dalších dnech umožnil správci daně její faktické provedení a dokončení (o čemž svědčí zpráva o daňové kontrole), což bylo ostatně jeho zákonnou povinností zakotvenou v § 86 odst. 1 daňového řádu.

Pochybení správce daně spočívající v tom, že nezahájil daňovou kontrolu dne 9.1.2013, tedy v termínu, který označil žalobce ve svém podání ze dne 4.1.2013, rozhodně nebylo natolik zásadního charakteru, aby způsobovalo nezákonnost celé později zahájené a provedené daňové kontroly. Ať již byly důvody, které k tomuto pochybení správce daně vedly, jakékoliv, tím, že daňová kontrola nebyla zahájena přesně v žalobcem označeném termínu, ale až později, nebyl žalobce nikterak zkrácen na svých veřejných subjektivních právech. V následně zahájené daňové kontrole mu zůstala zachována veškerá procesní práva, která daňovému subjektu v průběhu kontroly daňový řád přiznává. V následném (pozdějším) zahájení daňové kontroly rovněž nelze spatřovat projev svévole ze strany správce daně, ani jej nelze označit za úkon, jenž by byl vůči žalobci šikanózní.

Soud na tomto místě považuje za vhodné citovat závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14.8.2014 č.j. 10 Afs 28/2014 – 51, jenž se týká totožných účastníků řízení: „*Je pravdou, že daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností může představovat nezákonný zásah ve svém celku. To bude ale výjimečné. Typicky to bude dáno tím, že vůbec nejsou splněny podmínky pro její provádění, prekludovalo se právo vybrat daň, jedná se o kontrolu bezdůvodně opakovanou apod. V takovém případě dojde k nezákonnému zásahu zpravidla již samotným zahájením daňové kontroly, která se dotkne svobodné sféry jednotlivce (srov. již usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-10, č. 735/2006 Sb. NSS). Pravidlo je nicméně opačné, tedy nezákonný úkon nebo jiný akt správce daně zpravidla nezakládá nezákonnost řízení jako celku z hlediska ochrany před nezákonnými zásahy.*“ V nyní projednávané věci žádné důvody zásadního charakteru zmiňované v citovaném rozsudku, které by způsobovaly nezákonnost daňové kontroly jako celku, nenastaly. Jak již bylo konstatováno shora, nezahájení daňové kontroly v termínu, který žalobce označil ve svém podání ze dne 4.1.2013, za takové pochybení považovat nelze. Předmětná daňová kontrola proto není nezákonným zásahem.

To, že správce daně zmeškal termín pro zahájení daňové kontroly označený žalobcem v jeho podání ze dne 4.1.2013, nemělo za následek, že by daňovou kontrolu v dané věci již nebylo možno nikdy zahájit. Takový následek daňový řád s nezahájením daňové kontroly v den, který je daňový subjekt povinen na výzvu správce daně vydanou podle § 87 odst. 2 téhož zákona sdělit, nespojuje. Nemožnost zahájení a provedení daňové kontroly v jiném, pozdějším termínu by byla v příkrém rozporu se základním cílem správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a též v rozporu s ustanovením § 86 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt *povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly*. Vzhledem k tomu, že ke dni 9.1.2013 daňová kontrola v dané věci prokazatelně zahájena nebyla, uvedená povinnost žalobce trvala i po tomto datu. Pokud tedy správce daně zahájil daňovou kontrolu později, pouze tím naplnil své oprávnění, jemuž korespondovala nadále trvající povinnost žalobce umožnit zahájení a provedení daňové kontroly. Vzpěčování se této povinnosti s poukazem na § 101 odst. 4 daňového řádu, k němuž ze strany žalobce došlo při ústním jednání konaném dne 4.3.2013, považuje soud vzhledem k výše uvedenému za obstrukční jednání nemající reálnou oporu v zákoně.

Jak vyplývá z dikce § 87 odst. 1 daňového řádu, k zahájení daňové kontroly nestačí formální oznámení tohoto záměru daňovému subjektu, ale je zapotřebí, aby správce daně též začal zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Teprve poté je daňová kontrola zahájena a nastávají účinky, které s jejím zahájením daňový řád spojuje. K faktickému zahájení daňové kontroly dle obsahu spisového materiálu došlo až při ústním jednání konaném dne 14.3.2013, kdy žalobce předložil správci daně konkrétní písemnosti a doklady vztahující se ke kontrolované daňové povinnosti. Od tohoto okamžiku bránila překážka litispendence zahájení další daňové kontroly ohledně téže daňové povinnosti žalobce. Překážka rei iudicatae pak byla založena nabytím právní moci platebního výměru, jenž byl

správcem daně vydán na základě zprávy o výsledku daňové kontroly. Protože správce daně nezahájil opakovaně daňovou kontrolu v téže věci, ani nerozhodl o téže daňové povinnosti žalobce dvakrát (nic takového ostatně žalobce netvrdí), nejednal v rozporu s výše zmíněným principem ne bis in idem.

Soud se ztotožňuje i s názorem žalovaného, že na procesní institut v podobě výzvy k umožnění zahájit daňovou kontrolu, kterou je správce daně oprávněn vydat podle § 87 odst. 2 daňového řádu, nelze princip ne bis in idem aplikovat. Je tomu tak proto, že procesněprávní instituty, byť adresátům ukládají určité povinnosti, nijak neřeší samotnou otázku, která je předmětem řízení, tj. není jimi rozhodováno o věci samé (zde o daňové povinnosti žalobce). Jejich účelem je zajistit řádný průběh řízení, přičemž v řadě případů je zapotřebí opakované užití téhož institutu (např. přerušování řízení). Soud na okraj dodává, že výzva správce daně vydaná podle § 87 odst. 2 daňového řádu sama o sobě nemá pro adresáta žádné hmotněprávní účinky - tyto účinky zákon spojuje až s nevyhověním dané výzvě.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, a proto soud ve druhém výroku tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 28. ledna 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Lucie Horáková

