



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Petra Sedláka v právní věci žalobce: **Global Holding, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 8, Praha 1, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2015, č. j. 9 A 43/2013 – 107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **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 :

V záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného tak, že tuto zamítl pro nedůvodnost.

Nezákonný zásah do práv žalobce měl být dle žalobních námitek představován nezákonným zahájením daňové kontroly daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012. Nezákonnost jejího zahájení měla být dána tím, že žalovaný daňovou kontrolu zahájil až na základě druhé výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly [§ 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], když dříve žalobcem sdělený termín připravenosti k umožnění zahájení daňové kontroly

zmeškal a nedostavil se v navrženém čase do provozovny žalobce. Výše popsaný postup (opětovné vyzvání k umožnění zahájení daňové kontroly) považoval žalobce za rozporný se zásadou *ne bis in idem*, zakotvenou v ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku předně uvedl, že sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135 nebylo možné kvalifikovat jako opětovné rozhodnutí vyzývající žalobce k umožnění zahájení daňové kontroly. Předmětné sdělení obsahovalo toliko omluvu žalovaného, vylíčení důvodů, které mu znemožnily zahájit daňovou kontrolu v žalobcem navrženém termínu, a návrh nového termínu pro zahájení daňové kontroly. Dále městský soud konstatoval, že pochybení žalovaného spočívající v nedostavení se do provozovny žalobce ve sděleném termínu za účelem zahájení daňové kontroly nebylo natolik zásadní, aby způsobovalo nezákonnost celé později zahájené a provedené daňové kontroly. Ztotožnil se rovněž s názorem žalovaného, dle kterého nelze na postup správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu aplikovat ustanovení § 101 odst. 4 téhož zákona, zakotvující zásadu *ne bis in idem*. Neshledav nezákonnost procesního postupu žalovaného, vedoucího k zahájení daňové kontroly, uzavřel městský soud, že zahájení a provádění daňové kontroly nepředstavovalo nezákonný zásah.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce, jakožto stěžovatel, včasně podanou kasační stížností, již podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“] a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Stěžovatel má za to, že městský soud nesprávně posoudil rozhodnou právní otázku, když konstatoval, že na procesní institut výzvy k zahájení daňové kontroly, kterou je správce daně oprávněn vydat podle § 87 odst. 2 daňového řádu, nelze princip *ne bis in idem* vztáhnout a že žalovaný neuložil žalobci opakovaně tutéž povinnost, tj. povinnost umožnit zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012.

Ohledně kvalifikace sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013 jako rozhodnutí poukazuje stěžovatel na ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu, ze kterého nepochybně vyplývá, že jakákoli písemnost správce daně, která v sobě obsahuje uložení povinnosti stanovené zákonem, je rozhodnutím, a to bez ohledu na to, jak je tato písemnost nazvána. V předmětném sdělení přitom správce daně určil den a čas, ve kterém se měl stěžovatel dostavit za účelem zahájení daňové kontroly (s možností navržení jiného termínu stěžovatelem). Sdělení tak bylo svým obsahem rozhodnutím, které ukládalo stěžovateli povinnost, a to povinnost opakovanou, žalovaný tudíž postupoval v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu.

pokračování

Dále stěžovatel poukazuje na skutečnost, že s nevyhověním výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu je spojován následek možnosti vyměření daně dle pomůcek nebo jejího sjednání (§ 87 odst. 5 daňového řádu). Na základě principu rovnosti zbraní je proto se zmeškáním termínu zahájení daňové kontroly správcem daně spojen následek nemožnosti znovu vyzvat daňový subjekt k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu, a to právě kvůli zákazu dvojího rozhodování v téže věci.

Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s posouzením právních otázek tak, jak je provedl městský soud. I nadále trvá na tom, že stěžovateli byla povinnost umožnit zahájení daňové kontroly uložena pouze jedenkrát, a to výzvou k zahájení daňové kontroly č. j. 616172/10/001932104135. Pro případ, že by jeho sdělení ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135 bylo posouzeno jako opakované uložení povinnosti umožnění zahájení daňové kontroly, nelze na tuto situaci zásadu zákazu opětovného rozhodování použít, neboť se jedná o uložení procesní povinnosti. Žalovaný rovněž podotknul, že neumožnění zahájení daňové kontroly ve lhůtě stanovené dle ustanovení § 87 daňového řádu neznamená, že by nebylo možné daňovou kontrolu předmětné daně a zdaňovacího období již nikdy zahájit a jediným způsobem stanovení daně by poté bylo stanovení na základě pomůcek nebo sjednání daně. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, zastoupenou advokátem, a je přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž vážil, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, ke kterým by měl přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Pro přehlednost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel byl předvoláním Finančního úřadu pro Prahu 1 (do 31. 12. 2012 právní předchůdce žalovaného – pozn. NSS) ze dne 26. 11. 2012, č. j. 593082/12/001932104135, vyzván, aby se k němu dostavil za účelem zahájení daňové kontroly ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2012. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 12. 2012, č. j. 616167/12/001932104135, vyplývá, že zástupce stěžovatele na tehdejší jednání odmítl poskytnout součinnost k zahájení daňové kontroly. Výzvou k zahájení daňové kontroly ze dne 17. 12. 2012, č. j. 616172/12/001932104135 pak Finanční úřad pro Prahu 1 stěžovatele vyzval k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu a uložil mu povinnost sdělení dne a hodiny, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly v sídle předchůdce žalovaného.

Na tuto výzvu reagoval stěžovatel prostřednictvím svého zástupce přípisem ze dne 4. 1. 2013, ve kterém žalovanému sdělil, že dne 9. 1. 2013 bude připraven k zahájení daňové kontroly, zároveň však upozornil, že Finanční úřad pro Prahu 1 ke dni 1. 1. 2013 zanikl, proto se k němu nemůže dostavit. Žalovanému proto oznámil, že je připraven ve sděleném dni zahájit daňovou kontrolu ve své provozovně.

Žalovaný se dne 9. 1. 2013 do provozovny stěžovatele nedostavil, neboť se s přípisem zástupce stěžovatele ze dne 4. 1. 2013 neseznámil, a to údajně z důvodu zahlcení datových schránek. Po seznámení žalovaného s tímto přípisem bylo stěžovateli zasláno sdělení ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135, obsahující omluvu žalovaného za zmeškání termínu, vysvětlení tohoto pochybení, odvolání předchozího oznámení o možnosti žalovaného stanovit daň podle pomůcek a konečně i návrh dne zahájení daňové kontroly – 4. 3. 2012 (zřejmě správně 2013 – pozn. NSS). Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 3. 2013, č. j. 709598/13/2001-05402-104135, plyne, že daňová kontrola byla toho dne zahájena, ačkoli zástupce stěžovatele již tehdy namítal rozpornost tohoto postupu s ustanovením § 101 odst. 4 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud rozeznává v kasační stížnosti stěžovatele dvě vzájemně související argumentační linie. První je představována názorem, že sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135, je rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Na tuto navazuje druhá linie, spočívající v názoru stěžovatele, dle kterého je opakované vydání výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu v rozporu se zásadou *ne bis in idem*, zakotvenou v ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu. Prvně prezentovaný názor je přitom v této věci nezbytným předpokladem pro relevanci názoru pozdějšího.

Dle ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právníce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.“ Důvodová zpráva k tomuto uvádí, že „[o]dst. 1 chápe rozhodnutí jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva (konstitutivní charakter rozhodnutí), popř. autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí).“ Odborná literatura přitom jmenuje jedním z druhů rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu i výzvy, mezi které řadí též výzvu k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 tohoto zákona (Baxa, J., et al. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha: Wolters Kluver ČR, a. s., 2011, s. 474, 597).

Z textu § 87 odst. 5 daňového řádu se podává, že „[n]evyhoví-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.“ Již citovaný komentář k daňovému řádu přitom poznamenává, že v případě, kdy daňový subjekt sdělí správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě k zahájení daňové kontroly vyhovět, „správce daně nemůže daň stanovit podle § 98, daňový řád však nedává jasný návod k tomu, jak má správce daně dále pokračovat, aby bylo možno daňovou kontrolu zahájit“ (tamtéž, s. 475). Autoři komentáře posléze prezentují názor, že za takových okolností bude třeba vydat novou výzvu, která bude reflektovat důvody daňového subjektu pro nevyhovění první výzvě.

pokračování

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem městského soudu a žalovaného, dle kterého nelze sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135 považovat za rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, tím méně pak za rozhodnutí splňující hypotézu normy § 101 odst. 4 tohoto předpisu.

Předem je nutno uvést, že daňový řád explicitně neupravuje postup správce daně za situace, kdy daňový subjekt vyhoví jeho výzvě k zahájení daňové kontroly, avšak k samotnému zahájení kontroly v subjektu sděleném termínu nedojde, a to v důsledku pochybení na straně správce daně. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že patřičný postup lze z daňového řádu výkladově dovodit.

Dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zákonný text § 5 odst. 3 tohoto zákona dále stanoví, že *„[s]právce 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.“* Z ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu přitom pramení zásada spolupráce správce daně a osob zúčastněných na správě daní.

Nejvyšší správní soud zastává názor, že za nastalých okolností je namístě takový postup správce daně, který bude souladný se všemi výše uvedenými zásadami, na nichž daňový řád stojí. Přitom je třeba mít na zřeteli především smysl institutu výzvy k zahájení daňové kontroly. Ten plyne jednak z jeho systematického zařazení do ustanovení o zahájení daňové kontroly, jednak též z jeho samotné podstaty, kdy je daňovému subjektu, v souladu se zásadou přiměřenosti a zásadou spolupráce, dána další příležitost k poskytnutí součinnosti potřebné k zahájení daňové kontroly. S přihlédnutím k základnímu cíli správy daní, tj. správnému zjištění a stanovení daně, je tudíž třeba preferovat vyměření daně na základě dokazování před jejím stanovením podle pomůcek, příp. sjednáním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 – 39; veškeré zde citované rozsudky NSS dostupné z www.nssoud.cz). Není přitom důvod nevztáhnout tento závěr i na nyní vyvstalou situaci.

Správce daně nepostupoval nezákonně, pokud ve svém sdělení ze dne 28. 1. 2013 navrhl nové datum zahájení daňové kontroly, neboť tím zjevně sledoval naplnění procesního postupu, který daňový řád preferuje, tj. postupu, při kterém správce daně a daňový subjekt naplňují zásadu spolupráce. Byl přitom veden snahou zachovat smysl § 87 odst. 2 daňového řádu, kterým je umožnění faktického zahájení daňové kontroly za spolupráce daňového subjektu. Stěžovatel, jakožto daňový subjekt, dal prostřednictvím vyhovění výzvě č. j. 616172/12/001932104135 žalovanému nepochybně najevo, že je ochoten umožnit zahájení daňové kontroly. V tomto kontextu se pak argumentace stěžovatele jeví jako účelová.

Pokud se jedná o povahu sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013, konstatuje Nejvyšší správní soud, že toto není výzvou ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Výzvě k zahájení daňové kontroly ze dne 17. 12. 2012, č. j. 616172/12/001932104135, bylo totiž

stěžovatelem vyhověno, pročez žalovaný neměl zjevně v úmyslu opětovně jej vyzývat k zahájení daňové kontroly, nýbrž toliko pokračovat v rámci již vydané výzvy neformálním postupem směřujícím k dohodnutí náhradního termínu zahájení daňové kontroly. Jestliže se tedy nejednalo o rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, nemohlo dojít ani k porušení zákazu dvojího rozhodnutí v téže věci (§ 101 odst. 4 téhož zákona), jak se mylně domnívá stěžovatel.

V důsledku posledně uvedeného konstatuje Nejvyšší správní soud, již nad rámec potřebného odůvodnění, že ani v hypotetickém případě, kdy by správce daně opětovně vyzval daňový subjekt k zahájení daňové kontroly, nelze paušálně dovozovat nezákonnost takového postupu (srov. např. opodstatněnost nové výzvy z důvodu nevyhovění prvotní výzvě pro existenci závažných důvodů na straně daňového subjektu – viz výše citovaný komentář k daňovému řádu). Zdejší soud je naopak toho názoru, že výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu je možno v zásadě vydat i opakovaně (takový postup by však měl být odůvodněn individuálními okolnostmi případu), neboť se jedná toliko o procesní postup správce daně upravující průběh řízení, kterým není bezprostředně rozhodováno o věci samé (tj. zjištění a stanovení daně), a na který obecně nelze aplikovat zásadu *ne bis in idem*.

Konečně ke stěžovatelu apelu na rovnost zbrání daňového subjektu a správce daně nelze než podotknout, že vyvozování nemožnosti zahájení daňové kontroly jako důsledek nedostavení se žalovaného do provozovny stěžovatele za účelem zahájení nemá oporu v daňovém řádu a takový následek nelze dovodit ani z výše uvedených základních zásad správy daní. K tomu Nejvyšší správní soud rovněž považuje za nezbytné zdůraznit, že žalovaný jednal se stěžovatelem nanejvýš vstřícně, posoudil-li jeho přípis ze dne 4. 1. 2013 jako vyhovění výzvě k zahájení daňové kontroly, ač v daném přípisu zástupce stěžovatele zjevně účelově namítl nemožnost dostavit se ke správci daně v důsledku reorganizace finanční správy (přitom sám zástupce stěžovatele jakožto advokát a daňový poradce byl bezesporu kvalifikován k učinění závěru o tom, že místo, kam se má za účelem zahájení daňové kontroly dostavit, zůstane nezměněno).

S ohledem na své výše uvedené závěry konstatuje Nejvyšší správní soud, že žalovaný při zahájení daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem, a tato tudíž nepředstavovala nezákonný zásah do práv stěžovatele. Městský soud dospěl k témuž závěru, přičemž správně posoudil otázku uplatnitelnosti zásady *ne bis in idem* ve vztahu k výzvě k zahájení daňové kontroly, stejně jako povahu sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2013, č. j. 136705/13/2001-05402-104135. Námitky stěžovatele tudíž nejsou důvodné.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a že nejsou dány důvody pro zrušení napadeného rozsudku pro vady zjišťované soudem z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), nezbylo než rozhodnout v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s., a kasační stížnost zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, pročez mu zdejší soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 17. června 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu