



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové v právní věci

žalobce:

sídlem _____

zastoupený RNDr. Stanislavem Drbalem, daňovým poradcem

sídlem Gorkého 11, Brno

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**

sídlem Letenská 525/15, Praha 1

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. MF-4613/2018/3901-3, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. MF-4613/2018/3901-4 a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č.j. MF-4613/2018/3901-5

t a k t o:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.3.2018, č.j. MF-4613/2018/3901-3, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.3.2018, č.j. MF-4613/2018/3901-4, se zamítá.
- III. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.3.2018, č.j. MF-4613/2018/3901-5, se zamítá.
- IV. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Předmět sporu

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá zrušení tří rozhodnutí ze dne 9. 3. 2018, č.j. MF-4613/2018/3901-3, č.j. MF-4613/2018/3901-4 a č.j. MF-4613/2018/3901-5, ve znění opravných usnesení (dále též „napadená rozhodnutí“), kterými Ministerstvo financí (dále jen „žalovaný“, jímž je obecně označován též správní orgán 1. stupně, nemá-li rozlišení význam pro kontext odůvodnění) zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutím Generálního finančního ředitelství (dále též „správní orgán 1. stupně“) ze dne 1. 11. 2017 č.j. 96669/17/7700-10124-506246, č.j. 99148/17/7700-10124-506246 a č.j. 99154/17/7700-10124-506246 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“). Prvostupňovými rozhodnutími byl nařízen přezkum tří rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „správce daně“) ze dne 10. 2. 2017 č.j. 6433/17/5200-10421-709494, č.j. 6440/17/5200-10421-709494 a č.j. 6446/17/5200-10421-709494 ve věci odvolání vůči platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2010 a vůči dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2011 a 2012 (dále též „platební výměry“, nebo též jednotlivě dle kontextu „platební výměr pro rok 2010“, „dodatečný platební výměr pro rok 2011“ a „dodatečný platební výměr pro rok 2012“).
2. Platební výměry byly postaveny na zjištění Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „Finanční úřad“) při daňové kontrole, který posoudil příjmy předsedy představenstva žalobce z mandátní smlouvy jako příjmy ze závislé činnosti dle ust. § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a shledal, že žalobce byl povinen srážet z těchto příjmů ze závislé činnosti plynoucích předsedovi představenstva zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků podle ust. § 38h zákona o daních z příjmů.
3. Z obsahu správního spisu předloženého žalovaným, jakož i z podané žaloby a z nesporného tvrzení účastníků řízení vyplývá, že u žalobce byla dne 25. 11. 2013 Finančním úřadem jakožto příslušným správcem daně zahájena daňová kontrola mj. daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012. Žalobce se proti zahájení a provádění daňové kontroly bránil zásahovou žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích. V průběhu soudního řízení Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu rozsudkem ze dne 1. 2. 2016 č.j. 10 A 162/2015-51 nejprve zamítl, rozsudek však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017 č.j. 9 Afs 46/2016-33 a následně vydal Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudek ze dne 4. 4. 2017 č.j. 10 A 162/2015-85, dle kterého byla kontrola daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 prohlášena za nezákonný zásah.
4. Nejvyšší správní soud v zrušujícím rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č.j. 9 Afs 46/2016-33 dospěl k závěru, že v případě daňové kontroly byly před jejím zahájením dány důvodné předpoklady, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků bude Finančním úřadem doměřena a že Finanční úřad měl postupovat dle ust. § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. byl povinen vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Dále Nejvyšší správní soud souhlasil s názorem žalobce, že nelze nijak předjímat, jak by se žalobce choval v případě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, přičemž nesouhlas žalobce s právním názorem Finančního úřadu uplatněný v jiném prověřovaném

zdaňovacím období sám o sobě nemůže opravňovat Finanční úřad k rezignaci na postup dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu.

5. Po dobu průběhu soudního řízení pokračoval Finanční úřad v provádění kontroly, dne 15. 12. 2015 ji ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole a dne 4. 1. 2016 vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010 (bez vyměření penále) a dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2011 a 2012, kde v obou těchto dodatečných platebních výměrech žalobci vyměřil odpovídající penále.
6. Žalobce proti platebním výměrům podal odvolání. V rámci odvolacích řízení vydalo dne 10. 2. 2017 Odvolací finanční ředitelství tři rozhodnutí (dále též „rozhodnutí o zrušení platebních výměrů“), kterými platební výměry zrušilo a odvolací řízení zastavilo, a to na základě závěrů Nejvyššího správního soudu uvedených v rozsudku ze dne 19. 1. 2017 č.j. 9 Afs 46/2016-33, ze kterých dovodilo závěr o faktické nezákonnosti zahájení daňové kontroly, a tím i nezákonnosti celé daňové kontroly. Tato rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla odůvodněna tím, že *„Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, a namísto toho zahájil daňovou kontrolu bez předchozího vyloučení způsobilosti případného dodatečného daňového tvrzení pro doměření daně, došlo zahájením daňové kontroly k nerespektování zásady zdrženlivosti a přiměřenosti definované v ust. 5 odst. 3 daňového řádu, přičemž zahájení a provádění této daňové kontroly představovalo nezákonný zásah do práv daňového subjektu, tzn., že správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem. Odvolací orgán k výše uvedenému dodává, že v daném posuzovaném případě došlo ze strany správce daně k procesnímu pochybení tak zásadnímu, že mělo za následek nezákonné zahájení daňové kontroly a nezákonně vydaného dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti“*.
7. Poté, co Odvolací finanční ředitelství takto rozhodlo o zrušení platebních výměrů, podalo dne 7. 2. 2017 podnět k správnímu orgánu 1. stupně k nařízení přezkoumání svých odvolacích rozhodnutí dle ust. § 121 odst. 3 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství v podnětu uvedlo, že znovu zvážilo právní základ předmětné kauzy a po zhodnocení skutečností vztahujících se k posuzovanému případu dospělo k závěru, že celou kauzu lze uzavřít i s jiným výsledkem, a to, že se nejedná o nezákonný postup a nezákonné rozhodnutí, a že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nebyla stanovena v rozporu s hmotněprávní úpravou, ale pouze Finanční úřad nepostupoval procesně správně v souladu s ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, když nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení. Odvolací finanční ředitelství vysloвило názor, že danou situaci lze hodnotit i tak, že v rámci daňového řízení bude vyloučena aplikace ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu o povinnosti uhradit penále z částky doměřené daně, neboť při správném procesním postupu Finančního úřadu by daň byla vyměřena, ovšem penále by předepsáno být nemuselo. Odvolací finanční ředitelství tak dospělo k závěru, že v rozhodnutí o odvolání mohlo pochybit, když zrušilo předmětné platební výměry, namísto toho, aby pouze vyloučilo aplikaci penále z částky doměřené daně dle ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

8. Dne 1. 11. 2017 vydal správní orgán 1. stupně prvostupňová rozhodnutí o nařízení přezkoumání těchto tří rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Správní orgán 1. stupně dospěl k závěru, že skutečnost, že daňová kontrola byla shledána nezákonným zásahem, nemusí mít bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, které bylo na základě jeho výsledku vydáno v příslušném řízení. Vada řízení nebyla dle jeho názoru bez dalšího vadou takové intenzity, pro niž by následná rozhodnutí musela či mohla být zrušena. Za podstatné měl, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nebyla v předmětné věci stanovena v rozporu s hmotněprávní úpravou, bez ohledu na procesní postup daňových orgánů.
9. V napadených rozhodnutích pak žalovaný shodně se správním orgánem 1. stupně shledal rozhodnutí o zrušení platebních výměrů v rozporu se základním cílem správy daní, zakotveným v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správným zjištěním a stanovením daně (a zabezpečením její úhrady), případně s některou ze základních zásad správy daní, zejména se zásadou zákonnosti ve smyslu ust. § 5 odst. 1 daňového řádu. Dle závěru žalovaného by nevydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o zrušení platebních výměrů bylo v rozporu se zákonem a zásadou oficiality. Žalovaný argumentoval usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55, z něž dovodil, že Nejvyšší správní soud automaticky a za všech okolností nezapovídá možnost stanovit daň na základě výsledků daňové kontroly, která byla shledána nezákonným zásahem. V daném případě bylo možné stanovit daň i na základě dokazování provedeného v rámci daňové kontroly, pokud jediná nezákonnost spočívala v tom, že před zahájením daňové kontroly nebyla vydána výzva dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle žalovaného Odvolací finanční ředitelství pochybilo, pokud tyto závěry do rozhodnutí o zrušení platebních výměrů nepromítlo.
10. Z napadeného rozhodnutí ve věci platebního výměru pro rok 2010 pak vyplývá, že žalovaný považuje za podstatnou okolnost svědčící o důvodnosti nařídit přezkum rozhodnutí o zrušení platebního výměru pro zdaňovací období 2010 i to, že zatímco Odvolací finanční ředitelství obdobně jako Krajský soud v Českých Budějovicích a Nejvyšší správní soud posoudily správní řízení jako doměřovací řízení, podle žalovaného se v tomto případě o doměřovací řízení nejednalo, neboť to se dle ust. § 134 odst. 3 písm. a) bod 2. daňového řádu vede za účelem stanovení změny poslední známé daně, která však v posuzovaném případě neexistovala; žalobce za předmětné zdaňovací období nepodával řádné daňové tvrzení ani k tomu nebyl vyzýván. Podle žalovaného se ve věci jednalo o dílčí vyměřovací řízení, kde nelze výzvu dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu aplikovat, a Finanční úřad takovou výzvu vůbec nebyl povinen vydat. Zahájení daňové kontroly bez předchozí aplikace výzvy v daném případě nebylo nezákonným zásahem. Odvolací finanční ředitelství tedy pochybilo, neboť v rozhodnutí vycházelo z jiného než skutečného skutkového stavu, pro který mělo oporu v daňovém spisu, a rozhodlo na základě vyvození závěrů z judikatury, která není jeho odrazem. Na základě výše uvedeného tak příslušnou daňovou kontrolu dle žalovaného nelze, i přes rozsudky Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Českých Budějovicích, považovat za nezákonný zásah, a to z důvodu, že tyto rozsudky vycházely z jiného než skutečného stavu věci.
11. Pokud jde o otázku vydání výzvy podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu ve věci dodatečných platebních výměrů pro roky 2011 a 2012, žalovaný v napadeném rozhodnutí

argumentoval tím, že samotný postup Finančního úřadu by se při provedení daňové kontroly materiálně příliš nelišil od postupu spočívajícím ve vydání výzvy podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobce totiž v rámci odvolacího řízení, a předtím též ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, zpochybnil námitkami hmotněprávního charakteru výsledky daňové kontroly, jeho postoj tak nasvědčuje, že i kdyby Finanční úřad postupoval v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu a učinil výzvu dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, zřejmě by následně stejně došlo k zahájení daňové kontroly, neboť výše daňové povinnosti by byla nadále spornou. Pokud by tedy žalobce podal dodatečné daňové přiznání, kde se neodchyluje od poslední známé daně, Finanční úřad by v důsledku svých pochybností žádal prostřednictvím další výzvy jejich odstranění (s možností následného přechodu do daňové kontroly).

12. Z napadených rozhodnutí ve věci platebních výměrů pro roky 2010 a 2011 dále vyplývá, že žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou prekluze lhůty pro stanovení daně pro zdaňovací období roku 2010 a 2011. Žalovaný uvedl, že zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, a tímto dnem počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně, která měla skončit dne 25. 11. 2016. Pokud Finanční úřad v lednu 2016 oznámil žalobci rozhodnutí o stanovení daně (platební výměry), došlo k prodloužení dosavadní lhůty pro stanovení daně o jeden rok, tj. do 27. 11. 2017 dle ust. § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s ust. § 33 odst. 4 daňového řádu. K dalšímu prodloužení lhůty o jeden rok, tj. do 27. 11. 2018, pak došlo oznámením rozhodnutí o zrušení obou platebních výměrů dle ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.
13. Žalovaný zopakoval, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010 nebyla nezákonným zásahem, a jejím zahájením tak nepochybně došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. K běhu lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2011 a jejímu přerušení pak žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně obhajoval svůj názor, že i nezákonně zahájená daňová kontrola, pokud jediná její nezákonnost spočívala v tom, že před zahájením této daňové kontroly nebyla vydána výzva dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, ač pro její aplikaci byly dány podmínky, má vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Vycházel přitom ze skutečnosti, že při následném provádění daňové kontroly Finanční úřad postupoval v mezích své pravomoci a daňová kontrola sledovala cíl správy daní. Daňový řád pak nerozlišuje z hlediska vlivu úkonů na běh lhůty pro stanovení daně, zda byla následně deklarována jejich nezákonnost prostřednictvím aplikace opravných či dozorčích prostředků či na základě podané správní žaloby. Žalovaný připustil, že si na jednu stranu lze představit případy daňových kontrol zahájených zcela mimo rámec věcné či funkční příslušnosti, kde by takový úkon neměl vliv na běh prekluzivní lhůty, na druhou stranu může nastat v daňové kontrole pouze dílčí nezákonnost, která nemůže mít principiální vliv na účinek úkonu zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně, což byl daný případ. Pro výše uvedené závěry přitom dle odůvodnění napadených rozhodnutí svědčí i názor Nejvyššího správního soudu, vyslovený v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55, (body 51, 52), že v řízení proti rozhodnutí správce daně se může stát, že totožná daňová kontrola bude považována za zákonnou, byť v řízení proti nezákonnému zásahu byla prohlášena za nezákonnou.

14. Dále žalovaný k odvolacím námitkám uvedl, že právní jistota v podobě legitimního očekávání nemůže vždy převážet nad zájmem na objektivně správném zjištění daně (zákonnosti rozhodnutí), zvláště existují-li procesní prostředky, které mohou pravomocné rozhodnutí zvrátit.
15. Dále žalovaný v napadených rozhodnutích polemizoval s úvahou Odvolacího finančního ředitelství v rozhodnutí o zrušení platebních výměrů o stanovení penále. Podle žalovaného se tato sankce vztahuje pouze k doměřené dani a platební výměr pro zdaňovací období roku 2010 není výsledkem doměřovacího řízení, ale dílčího vyměřovacího řízení, ostatně platební výměr ani není označen jako dodatečný a není v něm uložena povinnost uhradit penále. Co se týče dodatečných platebních výměrů pro zdaňovací období roků 2011 a 2012, k odvolací námitce rozporu mezi právním názorem Odvolacího finančního ředitelství, které v podnětu k nařízení přezkoumání svého rozhodnutí uvažuje o možnosti nepředepsání penále z částky doměřené daně, a právním názorem správního orgánu 1. stupně, že takový postup pro posuzovanou situaci možný není, žalovaný konstatoval, že tato je nedůvodná, neboť ust. § 121 daňového řádu nepožaduje pro možnost nařízení přezkoumání rozhodnutí stoprocentní (ani jinou) shodu právního názoru správce daně, který podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podal, s právním názorem správce daně, který přezkoumání rozhodnutí nařizuje. Proto jsou námitky žalobce ohledně možnosti či nemožnosti aplikace penále nerelevantní.
16. K námitce porušení ust. § 121 odst. 2 daňového řádu, dle něž v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí, žalovaný uvedl, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zrušení platebních výměrů (ani platební výměry samotné) nebyly ve správním soudnictví přezkoumávány, a neexistuje zde tedy překážka nařízení přezkoumání rozhodnutí, uvedená v ust. § 121 odst. 2 daňového řádu.
17. Dále žalovaný v napadených rozhodnutích odmítl námitku nedostatečné konkretizace ustanovení právního předpisu, s nímž měla být rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o zrušení platebních výměrů v rozporu. Uvedl, že odůvodnění správního orgánu 1. stupně je dostatečně opodstatněným k nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.
18. K námitce, že nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí jen z důvodu později vysloveného právního názoru judikatury na procesní dopady nezákonné daňové kontroly (tj. kdy dojde-li ke změně právního názoru v určité rozhodné otázce, nemají být pravomocná rozhodnutí již zpětně přezkoumávána), žalovaný ohledně platebního výměru na daň pro zdaňovací období roku 2010 uvedl, že se nejednalo o změnu právního názoru, ale o pochybení, kdy Odvolací finanční ředitelství při rozhodování o zrušení platebního výměru vycházelo z jiného než skutečného skutkového stavu, pro který mělo oporu v daňovém spisu, a rozhodlo na základě vyvození závěrů z judikatury, která není jeho odrazem. Nešlo tedy o pouhou opožděnou polemiku o správnosti rozhodnutí. Ohledně dodatečných platebních výměrů na daň pro rok 2011 a 2012 pak žalovaný uvedl, že Odvolací finanční ředitelství

vydalo rozhodnutí o zrušení dodatečných platebních výměrů na základě právního názoru, který byl již v době vydání těchto rozhodnutí ke dni 10. 2. 2017 v nesouladu s již existujícím usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55. Není přitom rozhodné, zda šlo nebo nešlo o úvahy soudu vyslovené *obiter dictum*, stále se jednalo o vyjádření názoru Nejvyššího správního soudu, jež může mít do budoucna význam jako vodítko v rámci dalších soudních řízení, která mohou být vedena ve věci sporné otázky týkající se možnosti stanovení daně na základě výsledků nezákonně zahájené daňové kontroly.

Žaloba

19. Žalobce v žalobě uplatnil proti napadeným rozhodnutím tři základní žalobní námitky.
20. V první žalobní námitce žalobce nesouhlasil s tím, jak se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou nezákonnosti prvostupňových rozhodnutí. Žalobce v podaném odvolání namítal hrubý zásah do právní jistoty, absenci popisu nějaké zásadní nezákonnosti v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, dále pak vadu spočívající v okolnosti, že správní orgán 1. stupně pouze aplikoval jiný právní názor na procesní dopady nezákonné daňové kontroly oproti právnímu názoru, o který se opírala původní rozhodnutí, kdy tato následná změna právního názoru nemůže působit zpětně na již pravomocně vydaná rozhodnutí. Žalovaný se s odvolací námitkou vypořádal se závěrem, že Odvolací finanční ředitelství nepostupovalo v souladu s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, což je dle žalobce nedostatečné a nesrozumitelné odůvodnění. Pokud žalovaný shledává jedinou tvrzenou nezákonností rozhodnutí o zrušení platebních výměrů odklon od údajné aplikační praxe v judikatuře Nejvyššího správního soudu s tím, že uváděným právním předpisem, se kterým by měla být rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v rozporu, je ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, dle něž šlo o rozpor „*případně s některou ze základních zásad správy daní - nabízí se zejména zásada zákonnosti v ust. § 5 odst. 1 daňového řádu*“, pak dle žalobce *tuto zásadu neporušilo Odvolací finanční ředitelství, ale naopak žalovaný*. Zásadní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně, nelze dle názoru žalobce dosahovat na základě postupu, který je dle rozhodnutí soudu nezákonným zásahem.
21. Dle názoru žalobce z usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55, z kterého se údajně odvíjí aplikační praxe a od kterého se měla rozhodnutí o zrušení platebních výměrů odchýlit, vůbec neplyne, že by byla tato rozhodnutí nezákonná. Naopak v právní větě č. I. zmiňovaného usnesení se přímo uvádí, že nezákonnost daňové kontroly lze namítat i v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně i v případě, pokud žalobce nenapadnul její nezákonnost zásahovou žalobou. Pokud by zákonnost či nezákonnost předcházející daňové kontroly nebyly právně relevantní skutečností pro zákonnost či nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně, ztratila by tato právní věta jakýkoliv význam. Z výkladu provedeného rozšířeným senátem *obiter dictum* v bodech 42 až 50 tohoto usnesení a citovaného v napadených rozhodnutích nevyplývá, že by nezákonná kontrola měla směřovat k zákonnému doměření daně, ale je zde pojednáno o rozdílných cílech a dopadech soudní ochrany v případě zásahové žaloby, která směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem a naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolním zjištěním. Argumentace Nejvyššího správního soudu porovnávající dopady a cíle dvou forem soudní

ochrany (zásahové žaloby a žaloby proti rozhodnutí správního orgánu) nesměruje k tomu, že by výslovně uváděla, že nezákonná kontrola není překážkou zákonného stanovení daně, ale k tomu, aby řešila vzájemný vztah a napětí mezi těmito dvěma typy řízení ve správním soudnictví. Výsledkem této úvahy je mj. i názor uvedený v bodu 52 usnesení, dle kterého, pokud už se jeden z rozhodujících soudů k otázce vyslovil, je druhý soud povinen jeho názor reflektovat. Pokud by interpretační praxe založená tímto judikátem měla směřovat k tomu, že judikát zakládá zákonnost stanovení daně v důsledku nezákonné kontroly, ztratily by veškeré tyto úvahy a právní věty tohoto usnesení rozšířeného senátu dle žalobce smysl, neboť zákonnost či nezákonnost předcházející daňové kontroly by se stala pro stanovení daně irelevantní okolností. Je zjevné, že toto neměl judikát Nejvyššího správního soudu na mysli, proto je jeho aplikace jako interpretačního vodítka, kterým se dle žalovaného mělo Odvolací finanční ředitelství při vydání rozhodnutí řídit a od kterého se údajně nezákonně odchýlilo, nesprávná.

22. Žalobce pak poznamenal, že i kdyby z usnesení rozšířeného senátu jednoznačně vyplývalo, že

nezákonná kontrola není překážkou zákonného stanovení daně, nebylo by dle názoru žalobce z tohoto možné usuzovat na nezákonnost rozhodnutí o zrušení platebních výměrů, neboť Odvolací finanční ředitelství se naprosto běžně judikaturou Nejvyššího správního soudu neřídí, a to i v případě judikatury stabilní a publikované ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Uvedené žalobce dokumentoval některými veřejně známými rozsudky ve věcech úroků z nadměrných odpočtů, ve věcech zajišťovacích příkazů a i samotným případem žalobce ve věci daně z přidané hodnoty, kdy Odvolací finanční ředitelství dle tvrzení žalobce odmítlo zohlednit setrvalou a jednoznačnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Tato rozhodnutí pak nebyla přezkoumávána nadřízeným správcem daně jako rozhodnutí vydaná v rozporu s právními předpisy, zatímco v žalovaném případě bylo jako nezákonné posouzeno rozhodnutí, které se mělo odchýlit od právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného pouze okrajově v judikátu vydaném relativně nedávno před původním rozhodnutím.

23. V druhé žalobní námitce žalobce namítl, že v době vydání prvostupňových rozhodnutí, které se týkají zdaňovacího období roku 2010 a 2011, již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně a tato rozhodnutí tedy byla vydána v rozporu s ust. § 122 odst. 3 daňového řádu. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že daňová kontrola, která byla pravomocným rozhodnutím soudu prohlášena za nezákonný zásah, může mít zákonné účinky v podobě vlivu na zákonné lhůty, pokud při provádění daňové kontroly správce daně postupuje v mezích své pravomoci a daňová kontrola sleduje cíl správy daní, a dojde pouze k dílčí nezákonnosti, která nemůže mít principiální vliv na účinek úkonu zahájení daňové kontroly, tj. na lhůtu pro stanovení daně. Dle názoru žalobce jsou takové úvahy orgánu státní správy nepřipustné a nesprávné. Státní moc může být vykonávána pouze zákonným způsobem, a pokud zásah státní moci vůči žalobci byl pravomocným rozhodnutím soudu shledán jako nezákonný zásah, nelze s tímto nezákonným zásahem spojovat zákonné účinky vůči běhu prekluzivní lhůty, respektive posuzovat, jaká míra nezákonnosti je ještě přípustná k znovuoobnovení běhu této lhůty, a jak velká musí být nezákonnost, aby běh lhůty neobnovila. Nezákonným zahájením daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tak dle názoru žalobce nemohlo dojít k novému běhu tříleté lhůty

pro stanovení daně, platební výměry za zdaňovací období roku 2010 a 2011 doručené žalobci v lednu 2016 tedy byly vydány již po prekluzivní lhůtě.

24. Dle názoru žalobce je nesprávná i úvaha žalovaného spočívající v tom, že prekluzivní lhůta neběžela dle ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu po dobu řízení o správní žalobě u Krajského soudu v Českých Budějovicích a následně po dobu řízení u Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti. Žalobce zdůraznil, že soudní řízení nebylo vedeno v souvislosti se stanovením daně, ale že se jednalo o zásahovou žalobu na obranu proti nezákonnému postupu Finančního úřadu spočívajícímu v nezákonně zahájené a prováděné daňové kontrole, přičemž předmětem takového soudního řízení není obsah zjištění při kontrole získaných (tedy daňové povinnosti), nýbrž samotné jednání správce daně při kontrole, jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55 v bodu 43.
25. Třetí žalobní námitka se vztahuje k rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkumu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2010. Žalobce v ní brojí proti tvrzení žalovaného o tom, že daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2010 nelze, i přes rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i pravomocné rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích, považovat za nezákonný zásah, a to z toho důvodu, že tyto judikáty vycházely z jiného než skutečného stavu věci. Své tvrzení žalovaný opírá o dodatečně namítanou skutečnost, že za zdaňovací období roku 2010 se nejednalo o doměření daně, neboť před zahájením kontroly za rok 2010 nebyla žalobci stanovena žádná předcházející známá daňová povinnost, a zahájení daňové kontroly bez předchozí aplikace výzvy dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu tak v žádném případě nebylo nezákonným zásahem. Dle názoru žalobce je toto posouzení žalovaného v rozporu s výslovným zněním pravomocného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 4. 2017 č.j. 10 A 162/2015-85, kde tento soud výslovně určuje, že daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2010 - 2012 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období IV. čtvrtletí 2010 - I. čtvrtletí 2013 zahájené žalovaným u žalobce dne 25. 11. 2013 byly nezákonným zásahem. Pokud by bylo právní východisko žalovaného správné, mělo být uplatněno v příslušném soudním řízení. Pokud žalovaný s pravomocným soudním rozhodnutím nesouhlasí a domnívá se, že bylo učiněno na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, bylo věcí orgánů státní správy, aby se řádně zúčastnily soudního řízení a řádně a včas uplatnily všechny skutečnosti. Pokud tak daňové orgány při soudním řízení nečinily, není dle názoru žalobce možné dodatečný nesouhlas s pravomocným rozsudkem soudu k tíži žalobce řešit tak, že se od tohoto soudního rozsudku odhlédne a při rozhodování se bude vycházet z toho, že daňová kontrola nebyla nezákonným zásahem. Žalobce uzavřel, že nerespektováním jednoznačného a pravomocného výroku soudu zatížil žalovaný své rozhodnutí ve věci daně z příjmů závislé činnosti za rok 2010 další nezákonností.

Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Vzhledem k podobnosti odvolacích a žalobních námitek odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádřil se věcně stejně jako v napadeném rozhodnutí.

27. Shrnutí, že v rámci napadených rozhodnutí o odvolání postupoval v souladu se zásadou oficiality, vypořádal se všemi otázkami podstatnými pro rozhodnutí ve věci, zejména uvedl dostatečné důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, a vypořádal se s námitkami a vyjádřeními žalobce.
28. Uvedl, že pokud Odvolací finanční ředitelství nedbalo nového vymezení cíle správy daní v době účinnosti daňového řádu, kterým je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební), tj. především nedbalo na to, aby daň byla u žalobce stanovena po právu, tedy ve správné výši, a nepřihlédlo ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch žalobce, jednalo se o zásadní porušení základního cíle správy daní a dostatečně opodstatněný důvod pro nařízení přezkumného řízení, jehož prostřednictvím by mělo dojít k nápravě zásadních právních vad způsobujících nezákonnost rozhodnutí.
29. Pokud jde o jednotlivá žalobní tvrzení, žalovaný označil argumentaci žalobce, že pouhá změna právního názoru nemůže být důvodem pro uplatnění dozorčího prostředku, za zavádějící, neboť je sice pravdou, že změna právního názoru a rozhodovací praxe správních soudů, tzn. judikatury, není sama o sobě důvodem pro aplikaci mimořádných opravných či dozorčích prostředků vůči pravomocným rozhodnutím v jiných kauzách, avšak v dané věci se jednalo o odlišný právní názor nadřízeného správce daně od právního názoru vyjádřeného v prvostupňových rozhodnutích. Institut nařízení přezkoumání rozhodnutí z podstaty věci takovou situaci předpokládá, přičemž k danému postupu může popř. dojít i na základě změny právního názoru správce daně, který vydal napadené rozhodnutí, a jeho podnětu dle ust. § 121 odst. 3 daňového řádu. Přijetí argumentace žalobce, že odlišný právní názor nadřízeného správce daně v konkrétní věci nemůže být důvodem prolomení právní moci rozhodnutí a nařízení jeho přezkoumání, by tudíž vedlo k absurdnímu závěru, že daný dozorčí prostředek nelze v praxi aplikovat vůbec.
30. K výkladu usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55 žalovaný připustil, že *ratio decidendi* předmětného usnesení je pojednání o rozdílných cílech a dopadech zásahové žaloby a žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně, neztotožnil se nicméně s názorem žalobce, že by z předmětného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, především pak z bodů 42, 43, 44, 48 a 49 nevyplývalo, že Nejvyšší správní soud automaticky a za všech okolností nezapovídá možnost stanovit daň na základě výsledků daňové kontroly, která byla shledána nezákonným zásahem. Naopak za nesprávný považuje žalovaný výklad žalobce, který ve svém žalobním návrhu odkazuje na bod 52 usnesení, přičemž při svém výkladu vychází pouze z části tam nastíněného závěru, vytrženého z kontextu. Žalobce dle žalovaného záměrně opomíjí tu část argumentace, z níž vyplývá, že Nejvyšší správní soud nevyklučuje možnost, že by se druhý soud od názoru prvního soudu nemohl odchýlit, avšak s podmínkou, že se druhý soud názorem prvního soudu bude zabývat, vezme jej v úvahu a případnou odchylku náležitě odůvodní. Ačkoliv se tedy žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí opírá toliko o úvahy vyjádřené v *obiter dictum* předmětného

usnesení Nejvyššího správního soudu, má za to, že právě interpretovaná část předmětného usnesení může mít přes svou nezávaznost do budoucna význam jako vodítko v rámci dalších soudních řízení ve věci sporné otázky týkající se možnosti stanovení daně na základě výsledků nezákonně zahájené daňové kontroly. Související námitku žalobce, že Odvolací finanční ředitelství se naprosto běžně judikaturou Nejvyššího správního soudu neřídí, pak žalovaný odmítl jako nerelevantní.

31. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že pokud byl zásah státní moci vůči žalobci pravomocným rozhodnutím soudu shledán nezákonným, nelze s tímto nezákonným zásahem spojovat zákonné účinky vůči běhu prekluzivní lhůty, respektive posuzovat, jaká míra nezákonnosti je ještě přípustná k znovuoobnovení běhu této lhůty, a jak velká musí být nezákonnost, aby běh neobnovila. Dle názoru žalovaného je naopak nutností od sebe odlišit otázku zákonnosti daňové kontroly a otázku vlivu zahájení daňové kontroly na lhůtu pro stanovení daně, a především pak správně posoudit, zda se v případě nezákonně zahájené daňové kontroly jednalo či nejednalo o nicotný správní úkon. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětná daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010 - 2012 byla Finančním úřadem zahájena za účelem sledování základního cíle správy daní, nikoliv za účelem pouhého dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně, nejednalo se dle žalovaného v případě této daňové kontroly o formální úkon správce daně, tj. o nicotný správní úkon, a z tohoto důvodu žalovaný nadále trvá na svém závěru, že zahájení předmětné daňové kontroly, ač tato byla soudem prohlášena za nezákonnou, mělo účinek znovuoobnovení lhůty pro stanovení daně dle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu.
32. Žalovaný se neztotožnil ani s žalobní námitkou, že prekluzivní lhůta běžela dle ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu po dobu řízení o správní žalobě u Krajského soudu v Českých Budějovicích a následně po dobu řízení u Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti. Žalovaný zastává názor, že i zásahová žaloba na obranu proti tvrzenému nezákonnému postupu správce daně při daňové kontrole souvisí se stanovením daně, ač nepřímou, neboť výsledkem prováděné daňové kontroly je právě stanovení daně. Svůj právní názor žalovaný ve vyjádření k žalobě podpořil citací z komentářové literatury, a doplnil, že podle jeho přesvědčení pokud by se ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu vztahovalo pouze k žalobám přímo souvisejícím se stanovením daně, nemohla by být v rámci probíhajících daňových řízení dostatečně zajištěna právní ochrana před podáváním účelových žalob, jejichž jediným cílem by bylo dosáhnout marného uplynutí prekluzivních či promlčecích lhůt.
33. K námitce žalobce, že je třeba respektovat pravomocný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, v jehož výroku je konstatována nezákonnost daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období 2010, žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí, které se týkalo platebního výměru na daň za zdaňovací období roku 2010, posuzoval zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, přičemž zákonnost předmětné daňové kontroly představovala v této souvislosti pouze dílčí otázku. Jak již bylo uvedeno výše, podle názoru žalovaného nevede jakákoliv nezákonnost daňové kontroly automaticky k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daní. Dále trval na svém stanovisku, že závěry o nezákonnosti kontroly nejsou v dané věci použitelné, neboť

Odvolací finanční ředitelství i Krajský soud v Českých Budějovicích při svém rozhodování vycházely nesprávně zjištěného skutkového stavu, který neměl oporu ve spisovém materiálu. Tato skutečnost je dle žalovaného zásadní právní vadou způsobující nezákonnost tohoto rozhodnutí, kterou lze zhojit právě přezkumným řízením jako dozorčím prostředkem, který slouží k ochraně objektivní zákonnosti.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

34. Při jednání před Městským soudem v Praze konaném dne 18. 2. 2021 žalovaný setrval na svém dosavadním stanovisku. Žalobce se prostřednictvím svého zástupce z jednání před soudem omluvil, a jednání se proto konalo v jeho nepřítomnosti.
35. Městský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jejich vydání předcházelo. Při přezkoumání těchto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
36. Podstatou sporu je otázka, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí o zrušení platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2010, 2011 a 2012, vydaných Odvolacím finančním ředitelství poté, co správní soudy prohlásily daňovou kontrolu předcházející vydání těchto platebních výměrů za nezákonnou.
37. Podle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na soulad napadeného rozhodnutí s právními předpisy, se nepřihlíží.
38. Podle odst. 2 téhož ustanovení v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídít přezkoumání rozhodnutí.
39. Podle odst. 3 téhož ustanovení podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí podá u správce daně, který rozhodl v řízení v posledním stupni, kterýkoli správce daně, jakmile zjistí, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí jsou dány zákonné podmínky.
40. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „...Obdobně jako v dřívějším zákoně o správě daní a poplatků se i přezkumné řízení podle daňového řádu rozpadá do dvou fází: v první se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumání vůbec bude povoleno či nařízeno; ve druhé fázi - a to jen tam, kde přezkoumání vůbec je povoleno či nařízeno a původní řízení tedy znovu „otevřeno“ - rozhoduje orgán, který v původním řízení rozhodoval v posledním stupni, o tom, zda původní (přezkoumávané) rozhodnutí bude změněno, zrušeno či nahrazeno jiným. Rozhodnutí o nařízení přezkumu daňového rozhodnutí může vskutku představovat zásah do právní sféry daňového subjektu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2013, č.j. 1 Afs 35/2013-30; obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 11. 2016, č.j. 6 Afs 161/2016-38, či ze dne 21. 12. 2017 č.j. 1 Afs 198/2016-

62). V projednávaném případě žalobce napadá první z uvedených rozhodnutí, tedy rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení.

41. Dále z judikatury Nejvyššího správního soudu k přezkumnému řízení podle daňového řádu vyplývá: „K povaze přezkumného řízení je třeba připomenout, že jej nová úprava v daňovém řádu koncipuje výlučně jako dozorčí prostředek umožňující přezkoumat rozhodnutí jen za situace, bylo-li vydáno v rozporu se zákonem (srovnej Baxa, J.; Dráb., O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 121). Uvedený závěr vyplývá výslovně také z ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Tomu odpovídá i dikce § 121 odst. 1 věta první daňového řádu, podle něhož správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem... Přezkumné řízení podle daňového řádu tedy nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek. Obdobně se k povaze přezkumného řízení staví také předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu, která dovodila, že institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu“ řádných opravných prostředků (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2011, č. j. 9 Afs 36/2011 - 55).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.12.2015, č.j. 3 Afs 99/2015-26).
42. Obecně platí, že v případech, kdy vyjde najevo, že daňová povinnost daňového subjektu má být jiná, než jak byla naposledy stanovena, může být její výše ve lhůtě pro stanovení daně měněna podle toho, co skutečně vyjde najevo. Cílem je správné zjištění a stanovení daně (ust. § 1 odst. 2 daňového řádu). Zjednat nápravu by měl primárně daňový subjekt, a to podáním dodatečného daňového přiznání (ust. § 141 odst. 1 daňového řádu). Za účelem správného stanovení daně upravuje daňový řád postupy správce daně, které tvoří hierarchii, jejichž základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabení její kooperativní stránky (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, odstavce 58 a 59).
43. Daňová povinnost je tak z úřední povinnosti nejčastěji měněna na základě provedené daňové kontroly, obnovy řízení či přezkumného řízení. Přezkumné řízení je dozorčím prostředkem, který slouží k nápravě právních vad, tj. nezákonnosti. Může jej zahájit pouze správce daně. K přezkoumání může dojít z vlastního podnětu či podnětu jiného správce daně, případně z podnětu jakékoliv jiné osoby. Pro závěr, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, a pro nařízení přezkumu podle ust. § 121 daňového řádu, postačí předběžné posouzení věci.
44. Městský soud v Praze tedy před samotným posouzením jednotlivých žalobních námitek shrnuje, že je povinností daňových orgánů ve smyslu zásady oficiality postupovat tak, aby pokud možno každá nezákonnost byla v daňovém řízení napravena. Přezkumné řízení obecně slouží k ochraně objektivního práva, a to i na újmu účastníkům (stanovisko pléna sp.zn. Pl. ÚS-st 12/2000 ze dne 19. 12. 2000 (ST 12/21 SbNU 484), rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2006, č.j. 1 Afs 56/2004-114).
45. K jednotlivým žalobním námitkám pak městský soud uvádí následující.

46. Žalobce nejprve namítl nedostatečné vypořádání odvolací námitky zásahu napadených rozhodnutí do právní jistoty žalobce, kdy napadená rozhodnutí byla vydána až devět měsíců od právní moci rozhodnutí přezkoumávaných. Žalovaný k této námitce v napadených rozhodnutích poukázal na skutečnost, že daňový řád právní jistotu v podobě zásadní nezměnitelnosti rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu neposkytuje, zejména upravuje-li procesní prostředky, které jsou způsobilé pravomocné rozhodnutí v zákonné lhůtě zvrátit. Konstatoval, že v dané věci byla lhůta dle ust. § 122 odst. 3 daňového řádu zachována.
47. Takové odůvodnění je podle názoru soudu zcela dostatečné a věcně správné. Městský soud se s ním ztotožňuje a pouze doplňuje, že institut přezkumného řízení je mimořádným dozorčím prostředkem, jeho podstatou je, že umožňuje překonat překážku věci rozhodnuté, jeho prostřednictvím je možné dosáhnout změny rozhodnutí tam, kde již bylo o určitém právu, povinnosti nebo stavu pravomocně rozhodnuto. Právní jistota subjektu dotčeného zahájením přezkumného řízení je podle názoru soudu dána tím, že zákon jasně vymezí okolnosti, při jejichž naplnění je zahájení přezkumného řízení přípustné. V posuzované věci je jednou takovou okolností dle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu povinnost učinit předběžný závěr daňových orgánů o tom, že rozhodnutí o zrušení platebních výměrů byla vydána v rozporu s právním předpisem. Byl-li tento předběžný závěr opodstatněný, nemohlo v projednávané věci dojít k zásahu do právní jistoty žalobce. Druhou takovou okolností je pak stanovení lhůty pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu, po jejímž marném uplynutí již nelze přezkum předmětného rozhodnutí nařídit, i kdyby bylo objektivně vadné. Námitka žalobce, že od právní moci zrušených rozhodnutí uplynulo již devět měsíců, je však v souvislosti s tvrzením o porušení právní jistoty lichá, neboť ust. § 122 odst. 3 daňového řádu výslovně zakotvuje lhůtu pro vydání rozhodnutí o nařízení přezkumu ve lhůtě pro stanovení daně, přičemž tato lhůta byla ve všech třech posuzovaných věcech zachována, jak bude ještě uvedeno dále v odůvodnění rozsudku. Námitka tedy není důvodná.
48. Žalobce dále namítl, že žalovaný řádně nevypořádal odvolací námitku, dle níž v napadených rozhodnutích nebyla vymezena žádná zásadní nezákonnost.
49. Žalovaný této odvolací námitce v napadených rozhodnutích nepřisvědčil. Konstatoval, že správní orgán 1. stupně shledal pochybení Odvolacího finančního ředitelství, spočívající v tom, Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí o zrušení platebních výměrů vycházelo z jiného než skutečného skutkového stavu (týká se platebního výměru pro rok 2010), a rozhodlo na základě vyvození závěrů z judikatury, která není jeho odrazem, a tuto skutečnost žalovaný posoudil v rozporu zejména se základním cílem správy daní, zakotveným v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správným zjištěním a stanovením daně (a zabezpečením její úhrady). V prvostupňových rozhodnutích k tomu správní orgán 1. stupně konkrétně uvedl: *„skutečnost, že postup při správě daní, v tomto případě daňová kontrola, byl shledán nezákonným zásahem, nemusí mít bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně, které bylo na základě jejího výsledku vydáno v příslušném, v tomto případě doměřovacím řízení. Vada řízení spočívající v tom, že správce daně přes existenci důvodného předpokladu doměření daně namísto vydání výzvy dle § 145 odst. 2*

daňového řádu zahájil daňovou kontrolu, není bez dalšího vadou takové intenzity, pro niž by následně rozhodnutí o stanovení daně muselo či mohlo být zrušeno“.

50. Podle názoru městského soudu je v takto formulovaném odůvodnění žalovaného zřetelně patrné, v čem správní orgán 1. stupně spatřuje rozpor s právními předpisy, tedy jaká úvaha jej vedla (jak věc předběžně posoudil) k nařízení přezkoumání rozhodnutí. V napadených rozhodnutích žalovaný uvedl důvody, proč tuto úvahu považuje za správnou, a shodně se správním orgánem 1. stupně učinil svůj předběžný závěr o rozporu posuzovaných rozhodnutí se základním cílem správy daní. Městský soud k tomu uvádí, že za rozpor s právním předpisem je přitom nutné považovat i vady řízení, které svou závažností ovlivňují celkový soulad daného rozhodnutí se zákonem. Zkoumá se tedy nejen obsah rozhodnutí, ale i řízení a postupy, které tomuto rozhodnutí předcházely, včetně zachování základních zásad řízení. Právě takto správní orgán 1. stupně i žalovaný svá rozhodnutí odůvodnili, odvolací námitka je tak dle názoru soudu vypořádána dostatečně. Také městský soud v obecnosti konstatuje, že úvahu žalovaného o tom, že za rozpor s právním předpisem je třeba považovat situaci, kdy správce daně zruší platební výměry, ačkoli jsou v předcházejícím daňovém řízení shledány skutečnosti, které svědčí o daňové povinnosti daňového subjektu v určitém daňovém období, pokládá za logickou, obsahově správnou a nevybočující z mezí správního uvážení. Soud zcela souhlasí s žalovaným, že jakkoli má správce daně nejprve daňový subjekt vyzvat, aby podal dodatečná daňová tvrzení, tato vada nijak nenabourává skutkové a právní závěry ohledně samotné daňové povinnosti. V hypotetické rovině, i pokud by daňový subjekt obdržel a respektoval výzvu správce daně (ust. § 145 odst. 2 daňového řádu), mohl by správce daně vyměřit daň ve stejné výši, jako je ta, která byla předepsána v nyní zrušených platebních výměrech. Správce daně by totiž mohl dojít ke stejným závěrům, které učinil v průběhu daňové kontroly, kterou nezačal *lege artis*. Ve vztahu k doměření daně tedy nezákonný postup správce daně nemusel mít vliv na zákonnost závěrů o doměření daně (k tomu srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č.j. 6 Afs 386/2017-56, bod 29, a ze dne 10. 4. 2019, č.j. 9 Afs 364/2018-76) Jde tedy podle názoru soudu o úvahu, která je způsobilá k závěru o potřebě nařídit přezkum rozhodnutí o zrušení platebního výměru.
51. Městský soud v Praze nicméně považuje za potřebné objasnit, že by bylo předčasné v odůvodnění tohoto rozsudku definitivně posuzovat, zda je tento předběžný závěr žalovaného v konkrétní posuzované věci správný nebo ne, tedy zda je žalovaným zjištěný právní stav skutečně rozporný s právními předpisy. Pokud by soud k takovému hodnocení přistoupil, pak by svým postupem nerespektoval fáze přezkumného řízení a nahrazoval by činnost daňového orgánu, který je až v přezkumném řízení samotném povinen finálně uvážít o zákonnosti či nezákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí a dle výsledku buď přezkoumávané rozhodnutí změnit nebo zrušit, a to shledá-li nezákonnost; v opačném případě přezkumné řízení zastavit. Městský soud v Praze se proto k předběžnému právnímu závěru žalovaného může vyjádřit pouze obecně, především z hlediska dodržení zákonných mantinelů, které jsou pro předběžné posouzení věci nastaveny ust. § 121 daňového řádu.
52. Žalobce shledal porušení ust. § 121 daňového řádu žalovaným v okolnosti, že v daném případě se dle žalobce jednalo pouze o aplikaci jiného právního názoru na procesní dopady

nezákonné daňové kontroly oproti právnímu názoru, o který se opíralo původní rozhodnutí.

53. K tomu městský soud rekapituluje, že žalovaný v napadených rozhodnutích jako důvod pro zahájení přezkumu uvedl skutečnost, že Odvolací finanční ředitelství zrušilo platební výměry, ačkoliv Finanční úřad v rámci daňové kontroly zjistil takové skutečnosti, které bezprostředně souvisí a ovlivňují výši daně v kontrolovaném zdaňovacím období. Odvolací finanční ředitelství tak nedostálo základním zásadám správy daní vyjádřeným v ust. § 5 daňového řádu, neboť nepostupovalo v souladu s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu tak, aby byl zajištěn základní cíl správy daně, tj. aby daň byla daňovému subjektu stanovena ve správné výši.
54. Městský soud souhlasí s žalobcem, že za „rozpor s právními předpisy“, jak jej jako podmínku pro nařízení přezkumu rozhodnutí stanovuje ust. § 121 odst. 1 daňového řádu, nelze považovat změnu judikatury. Judikatura správních soudů nemůže být bez vývoje a není vyloučeno (a to i při nezměněné právní úpravě), aby byla nejen doplňována o nové interpretační závěry, ale i měněna, například v návaznosti na různé vnější okolnosti. Taková změna však působí výhradně do budoucna a od okamžiku ex nunc. Dojde-li v důsledku změny právního posouzení, respektive výkladu určitého ustanovení ke změně judikatury, jsou správní orgány povinny tuto změnu ve své rozhodovací činnosti reflektovat, nemohou však zpětně přezkoumávat rozhodnutí, která byla vydána před existencí judikatorního odklonu a jsou založena na jiném právním názoru.
55. V posuzovaném případě však žalobcem namítaná situace nenastala. Rozhodnutí Odvolacího ředitelství o zrušení platebních výměrů byla vydána na základě právního názoru, který byl dle předběžného posouzení žalovaného již v době jejich vydání (dne 10. 2. 2017) v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, jmenovitě s usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55. V takovém případě je podle přesvědčení městského soudu možné institut přezkumného řízení použít, neboť tento z podstaty věci předpokládá, že nadřízený správní orgán zaujme k posouzení určité otázky odlišný právní názor. Neobstojí proto srovnávací námitka žalobce, který předmětnou situaci přirovnal k historické změně právního názoru judikatury v otázce běhu prekluzivní lhůty (nejasnost spočívala v určení okamžiku, od kdy lhůta začíná běžet; dle jedné teorie – nazvané „3+0“ lhůta začíná běžet od prvního dne zdaňovacího období, kterého se týká, dle druhé teorie – nazvané „3+1“ začíná běžet až od zdaňovacího období následujícího), kde pravomocná rozhodnutí daňových orgánů již nebyla zpětně po vyjasnění otázky Ústavním soudem přezkoumávána. Žalobcem uváděný příklad nepřináší do věci žádný nosný argument, neboť v posuzované věci o zpětný přezkum na základě později změněné judikatury nejde.
56. K obsahové stránce usnesení rozšířeného senátu žalobce namítl, že žalovaný jeho závěry nesprávně interpretoval, neboť rozšířený senát se přímo vůbec nezabýval skutečností, zda na základě nezákonně prováděné daňové kontroly lze zákonně doměřit daň, ale otázkou zcela odlišnou. Pokud by z odůvodnění tohoto usnesení snad mohla být dovozována možnost zákonného stanovení daně v důsledku nezákonně prováděné kontroly, jedná se dle názoru žalobce toliko o úvahy *obiter dictum*, nikoli však o závazný katalog příkladů, kdy nezákonnost kontroly má za následek nemožnost stanovit zákonně daň, tím méně by

bylo možno dovozovat, že nezákonnost kontroly neuvedená ve výčtu případů není zákonnému stanovení daně na překážku.

57. Městský soud v Praze této námitce nepřisvědčil. Není pochyb, že část rozhodnutí, která má povahu *obiter dictum*, není autoritativní, a nemá precedenční účinky. Může však mít svůj faktický význam jako jasné vodítko pro postup správních úřadů (i správních soudů) do budoucna. A Městský soud v Praze souhlasí s žalovaným, že takovým vodítkem může být právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený *obiter dictum* právě v posuzovaném případě. Proto žalovaný nepochybil, pokud k závěrům Nejvyššího správního soudu přihlédl.
58. Městský soud se dále nedomnívá, že by odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nebylo možné interpretovat tak, jak to učinil žalovaný. Lze tedy přisvědčit názoru žalovaného, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není samotný obsah zjištění při kontrole získaných, není jím tedy výsledek kontroly, ale je jím „pouze“ samotné jednání správce daně v průběhu kontroly. Soudní přezkum vyvolaný zásahovou žalobou je cílený na to, aby byl zajištěn soulad uplatnění pravomoci správce daně se zákonem, neposkytuje však ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními. Soudní přezkum rozhodnutí daňového orgánu pak daňovou kontrolu posuzuje z hlediska toho, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro doměření daně.
59. Blíže se k tomu vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 9. 2018 č.j. 1 Afs 79/2018-29, kde navázal na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55: „[15] Pro zodpovězení nadnesené otázky je klíčové odlišení dvou typů předmětů řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňové kontroly jako typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. a na straně druhé samotné daňové povinnosti jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu. Podrobně se tomuto odlišení věnuje usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, odst. 38–53, na které nyní soud navazuje.
60. [16] Soudní ochrana před daňovou kontrolou poskytovaná zásahovou žalobou slouží k tomu, aby uplatnění pravomoci správcem daně – jeho jednání v kontrole – udržela v zákonných mezích a zabránila mu, případně zpětně deklarovala jeho protizákonnost v případech, kdy by bylo ze zákonných mezí vykročeno. Předmětem je daňová kontrola takříkajíc *per se*, tedy sama o sobě, jako taková. Soud posuzuje, zda byla prováděna způsobem, který do právní sféry daňového subjektu zasáhl toliko v souladu se zákonem. Pokud ne, jeho výrok směřuje opět proti kontrole samotné – zakáže její další provádění, přikáže ji neprodleně ukončit, dochází-li v ní k průtahům, nařídí nápravu nepřípustného excesu, k němuž v rámci kontroly došlo, anebo – skončila-li již kontrola, deklaruje její nezákonnost jako celku či nezákonnost nějakého konkrétního úkonu správce daně v rámci kontroly. Předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly naopak není výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných.
61. [17] Naopak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je daňová kontrola, v rámci níž byla učiněna zjištění, jež se stala podkladem doměření daně, posuzována již nikoli sama o sobě, nýbrž jen a pouze z toho hlediska, zda jsou zjištění z ní plynoucí zákonným podkladem pro

doměření daně a nakolik je lze považovat za vypovídající, dostatečná a spolehlivá. Správní soud v první řadě hodnotí, zda zjištění byla kontrolou učiněna za situace, že vůbec mohla být pořízena (například zjištění pořízená kontrolou po uplynutí lhůty pro stanovení daně či kontrolou nezákonně opakovanou nemohou být vůbec podkladem pro stanovení daně). Dále u obecně přípustných zjištění hodnotí, nakolik z nich plyne, co z nich správce daně usoudil. V některých případech může samotné hodnocení daňové kontroly a jejího průběhu být důležité pro posouzení, zda bylo vůbec možno daň doměřit (typicky při zkoumání, byla-li daňová kontrola zahájena a prováděna tak, že její konání mělo účinek předpokládaný v § 148 odst. 3 daňového řádu).“

62. Městský soud je přesvědčen, že žalovaný i správní orgán 1. stupně dostatečně vymezili důvody, z nichž předběžně vyvodili nesprávnost postupu Odvolacího finančního ředitelství, které nejen že se se závěrem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nevypořádalo (to by samo o sobě na nařízení přezkumu rozhodnutí nestačilo; ostatně šlo o závěr vyslovený *obiter dictum*), především však skutkový a právní stav posoudilo odlišně, než jak závěr rozšířeného senátu umožňuje. Odvolací finanční ředitelství bez dalšího zrušilo platební výměry z důvodu, že jejich vydání předcházela daňová kontrola, o níž soud prohlásil, že nezákonně zasáhla do práv žalobce. Odvolací finanční ředitelství však již neuvážilo možnost, že nelze vyloučit materiální správnost těchto platebních výměrů. *Žalovaný i správní orgán 1. stupně shledali možnou nezákonnost, své stanovisko přitom založili na podrobné a logické argumentaci. Dovedli, že za určitých okolností je možné cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně, dosáhnout i přesto, že mu předcházela postup, který je dle rozhodnutí soudu nezákonným zásahem. Podle názoru městského soudu takové vyhodnocení rozporu s právním předpisem pro nařízení přezkumu rozhodnutí postačí. Soud opakuje, že jde o první fázi přezkumného řízení, již předchází pouze předběžné posouzení věci a jež může vést pouze k předběžnému závěru o rozporu původního rozhodnutí s právním předpisem. Až ve druhé fázi řízení lze dospět ke konečnému (nezpochybnitelnému) závěru o rozporu rozhodnutí s právním předpisem. V opačném případě by druhá fáze přezkumného řízení pozbývala smysl.*
63. Žalobce dále v žalobní námitce odkazuje na názor uvedený v bodu 52 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, dle kterého, pokud už se jeden z rozhodujících soudů k otázce vyslovil, je druhý soud povinen jeho názor reflektovat. Žalobce namítá, že žalovaný dospěl k vadné interpretaci, pokud z judikátu dovedl, že tento zakládá zákonnost stanovení daně v důsledku nezákonné kontroly. Dle žalobce by pak úvahy Nejvyššího správního soudu ztratily smysl, neboť zákonnost či nezákonnost předcházející daňové kontroly by se stala pro stanovení daně nerelevantní okolností.
64. Městský soud v Praze však zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud přesto nevylučuje možnost, aby se druhý soud od názoru prvního soudu mohl odchýlit. Nejvyšší správní soud k tomu konkrétně uvedl, že druhý soud je v takovém případě „*povinen se tímto názorem zabývat, vzít jej v úvahu a odchýlit se od něho pouze z důvodů, které důkladně vyloží.*“ Připustil dále, že „*jakkoli by k tomu mělo docházet jen výjimečně, může být závěr prvního ze soudů v očích druhého nesprávný; v takovém případě je třeba, aby odůvodnění odchylky od závěrů prvního soudu bylo obzvláště precizní a přesvědčivé.*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55, bod 52). Podle názoru městského soudu bude až věci přezkumného řízení samotného, aby se daňové

orgány k otázce zákonnosti platebních výměrů vydaných v důsledku daňové kontroly, která byla vůči žalobci nezákonným zásahem, přesvědčivě a autoritativně vyjádřily. Žalobní námitka tedy není důvodná, neboť interpretaci posuzovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č.j. 1 Afs 183/2014-55, jak ji učinil žalovaný, lze dle názoru soudu přisvědčit.

65. Na podporu svého právního názoru na vypořádání první žalobní námitky městský soud cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018 č.j. 6 Afs 61/2018-30, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k podobné skutkové situaci. V tam posuzované věci se jednalo o posouzení zákonnosti platebního výměru vydaného přesto, že správce daně chybně nevydal výzvu podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu a namísto toho zahájil daňovou kontrolu, kterou následně správní soudy shledaly nezákonnou. Nejvyšší správní soud hodnotil, zda a v jakém rozsahu toto pochybení ovlivnilo zákonnost vydaného platebního výměru.
66. Nejvyšší správní soud k tomu uvedl: „[12] Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že přezkoumávané daňové řízení bylo zatíženo procesní vadou. Musí však zdůraznit, že ne každé procesní pochybení odůvodňuje zrušení rozhodnutí správního orgánu (zde Odvolacího finančního ředitelství a jemu předcházejí rozhodnutí správce daně). Nejvyšší správní soud tedy musel zvážit, zda toto procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí. Obecně platí, že vada řízení neohrozila meritorní zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i kdyby k vadě řízení nedošlo (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2001, sp. zn. 22 Ca 473/2000). Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li souvztažnost mezi ním a osobami či právy, o kterých je rozhodováno, a to v přímé návaznosti na předmět řízení. Posouzení vlivu této vady na zákonnost napadeného rozhodnutí je přitom nutné rozdělit na dvě otázky i – zaprvé, zda tato vada měla vliv na zákonnost samotného doměření daňové povinnosti žalobci, a zadruhé, zda měla vliv na předepsání penále.
67. [13] K první z těchto otázek i Nejvyšší správní soud uvádí, že za podstatné v nyní posuzované věci považuje to, že se pochybení správního orgánu týkalo zvolení procesního postupu, který vedl ke stanovení (doměření) daňové povinnosti stěžovatele, tj. že nebyla vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání, ale byla ihned zahájena daňová kontrola. K obdobné otázce a jejímu vlivu na stanovení vlastní daňové povinnosti se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28, v němž obsáhleji odkazoval na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, „...jež poskytlo odpovědi na řadu otázek podstatných i pro nyní projednávanou věc, které byly do té doby řešeny judikaturou rozdílně, případně nebyly vyjasněny.“, a po provedeném rozboru uzavřel, „že ač žalobkyně důvodně poukázala na nesprávný procesní postup správce daně, nemohla svými povýtce obecnými tvrzeními o jeho důsledcích v podobě zásahu do jejích nijak neidentifikovaných práv dosáhnout zrušení rozhodnutí o své daňové povinnosti. Stěžovateli tedy lze dát za pravdu, že v řízení před správními soudy nebyla konkretizována žádná procesní práva žalobkyně, která by v souvislosti s tímto chybným postupem došla újmy, natož aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně.“

68. *[14] Byť se výše uvedený rozsudek týkal posouzení toho, zda správce daně měl zahájit daňovou kontrolu namísto postupu k odstranění pochybností, jsou jeho závěry použitelné i v projednávané věci. Ačkoli správce daně měl nejprve vyzvat žalobce k tomu, aby podal dodatečné daňové přiznání, toto pochybení správce daně nezpochybňuje jeho skutkové a právní závěry stran daňové povinnosti žalobce. I kdyby totiž žalobce respektoval výzvu správce daně, reagoval na ni (příčemž by pravděpodobně meritorně setrval na svých závěrech o oprávněnosti tvorby rezerv), správce daně by dodatečné daňové tvrzení pravděpodobně nadále proěřoval, přičemž by meritorně dospěl k týmž závěrům, které učinil v průběhu předmětné daňové kontroly. Ve vztahu k doměření daně žalobce tedy postup správce daně - byť jej Nejvyšší správní soud nemůže schvalovat, stejně jako to, že správce daně o místním šetření neučinil úřední záznam či protokol, ač to bylo jeho povinností - neměl vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci.“*
69. Z uvedeného vyplývá, že základní právní úvaha učiněná žalovaným po předběžném posouzení věci, v níž dospěl k závěru o pochybení Odvolacího finančního ředitelství při rozhodování o zrušení platebních výměrů, je s citovaným stanoviskem Nejvyššího správního soudu v souladu.
70. Závěrem k první základní žalobní námitce městský soud konstatuje, že upozornění žalobce na skutečnost, že daňové orgány se běžně judikaturou správních soudů neřídí, je pro posouzení zákonnosti nařízení přezkoumání rozhodnutí dle ust. § 121 odst. 1 daňového řádu bez významu. Městský soud v Praze se k jiným konkrétním daňovým řízením nemůže vyjádřit, už jen proto, že mu nejsou známy všechny relevantní okolnosti daných postupů, na které žalobce obecně odkazuje. Námitku proto soud považuje za nepodstatnou pro řádné posouzení věci.
71. Městský soud v Praze se následně zabýval druhou žalobní námitkou, v níž žalobce namítá uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (týká se zdaňovacího období roku 2010 a 2011). Žalobce především nesouhlasil s názorem žalovaného, že daňová kontrola, která byla správním soudem prohlášena za nezákonný zásah, může mít zákonné účinky na běh prekluzivní lhůty. Dále nesouhlasil s úvahou žalovaného, že prekluzivní lhůta neběžela po dobu řízení o správní žalobě u správních soudů. Dle žalobce soudní řízení nebylo vedeno v souvislosti se stanovením daně, ale bylo vedeno na obranu proti nezákonnému postupu v daňovém řízení, soudní řízení tedy nemělo na běh lhůty vliv.
72. Podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
73. Podle odst. 2 téhož ustanovení se lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k
- a) podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně,
 - b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,
 - c) zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku,
 - d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo
 - e) oznámení rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

74. Podle odst. 3 téhož ustanovení byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
75. Podle ust. § 4 téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu
- a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem,
 - b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně,
 - c) trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní,
 - d) od zmeškání odvolací lhůty proti rozhodnutí o stanovení daně až do oznámení rozhodnutí o jejím navrácení v předešlý stav,
 - e) od marného uplynutí úložní doby až do dne doručení rozhodnutí, kterým je prohlášena neúčinnost doručení rozhodnutí vydaného v nalézacím řízení, nebo
 - f) ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.
76. Jádrem této námitky je, zda prvotní nezákonnost spočívající v absenci výzvy dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu znehodnotila procesní postup Finančního úřadu natolik, že zahájení daňové kontroly dne 25. 11. 2013 nepřerušilo běh tříleté prekluzivní lhůty ke stanovení daně (ust. § 148 odst. 1 daňového řádu).
77. Uvedená otázka byla již v minulosti správními soudy zodpovězena, například lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020 č.j. 10 Afs 268/2019-53. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku k problematice běhu prekluzivní lhůty při zahájení nezákonné daňové kontroly uvádí: „[25] Nelze ovšem souhlasit s tvrzením, že shora popsaná počáteční nezákonnost diskvalifikuje následný úkon správce daně natolik, že zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu nemělo dopad na běh prekluzivní lhůty. Podobně, jako je tomu u zjištění vzešlých z nezákonně zahájené či vedené daňové kontroly, která lze někdy použít za účelem doměření daně (část III.A. shora), nelze automaticky uzavřít, že žádná nezákonně zahájená daňová kontrola nemůže přerušit lhůtu ke stanovení daně. NSS nezpochybňuje nezákonnost zahájení daňové kontroly dne 29. 10. 2015. Správce daně pochybil, neboť stěžovatelku dle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného tvrzení. Stěžovatelce se v tomto směru ostatně dostalo satisfakce tím, že krajský soud rozsudkem 51 A 37/2017 určil, že druhá daňová kontrola byla zahájena a prováděna v rozporu se zákonem.
78. [26] Jde však svou povahou o dílčí procesní pochybení správce daně, které nemá žádný přímý ani nepřímý vztah k výši následně doměřené DPH. Jde o nezákonnost, nejde však o takovou vadu, pro kterou by doměření daně nebylo možné. Jak již NSS v předešlé části vysvětlil, nynější důvody nezákonnosti zahájení daňové kontroly se promítají nikoliv v doměření samotné daně, ale v povinnosti bradit penále. Avšak proti uložení penále v důsledku prvotní nezákonnosti na straně správce daně již NSS – v souladu s ustálenou judikaturou – stěžovatelce poskytl vhodnější ochranu a rozhodnutí žalovaného zrušil (viz část III.A.).

79. [27] *Na výše uvedeném nic nemůže změnit stěžovatelkou citovaná judikatura. Rozšířený senát v usnesení 1 Afs 183/2014, ALGON PLUS, nynější otázku sice výslovně neřešil, posunul však dřívější vnímání dílčích nezákonností v daňovém řízení, ujasnil hranice, co a za jakých podmínek lze napadnout buďto žalobou zásahovou (§ 82 a násl. s. ř. s.), nebo žalobou proti rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.). Rozšířený senát nadto jasně řekl, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela vydání tohoto rozhodnutí, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost zásahovou žalobou dle § 82 a násl. s. ř. s. Současně rozšířený senát upřesnil, že řízení o žalobě zásahové a o žalobě proti rozhodnutí mají odlišný předmět a účel (ALGON PLUS, bod 43). Právě podané závěry upřesnily i odpověď na otázku, jak některé typové nezákonnosti ovlivňují běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Proto nadále nelze vycházet ze stěžovatelkou citované judikatury, která se navíc mnohdy vyjadřovala k „neobnovení“ běhu prekluzivní lhůty nezákonným aktem ve zcela odlišných skutkových a právních situacích.“*
80. Uvedená judikatura je plně použitelná pro posuzovaný případ. Zahájení daňové kontroly, a to i v případě, že byla zahájena nezákonně, neboť před jejím zahájením nebyla vydána výzva dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, ač pro její aplikaci byly dány podmínky, bylo úkonem, který měl v posuzované věci vliv na běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
81. U žalobce byla daňová kontrola zahájena dne 25. 11. 2013. V souladu s ust. § 148 odst. 3 daňového řádu proto počala běžet lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V takovém případě by tato lhůta uplynula dne 25. 11. 2016. Dne 4. 1. 2016 byly žalobci doručeny platební výměry. Podle ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok, neboť v posledních dvanácti měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Lhůta by proto uplynula dne 27. 11. 2017. K dalšímu prodloužení lhůty o 1 rok, tj. do 27. 11. 2018, pak došlo doručením rozhodnutí o odvolání ze dne 10. 2. 2017 dle ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Prekluzivní lhůta proto před vydáním napadených rozhodnutí neuplynula, námitce nelze přisvědčit. Městský soud pouze doplňuje, že finální „pojistkou“ proti nepřiměřenému (opakovanému) prodlužování lhůty ke stanovení daně je nepřekročitelná desetiletá hranice (ust. § 148 odst. 5 daňového řádu). Tuto lhůtu správce daně nepřekročil.
82. Městský soud v Praze naopak souhlasí s žalobcem, že podání zásahové žaloby proti úkonům daňové kontroly vliv na běh prekluzivní lhůty nemá a lhůta ke stanovení daně se po dobu řízení o zásahové žalobě nepřerušuje ani nestaví. Dle přesvědčení městského soudu určuje-li ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, že lhůta pro stanovení daně neběží po dobu „řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví“, pak toto ustanovení i přes možnou výše vyloženou souvislost se soudním řízením o zásahové žalobě nelze vyložit tak, že podáním zásahové žaloby dochází k stavění prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
83. Městský soud je toho názoru, že při výkladu citovaného ustanovení nelze vycházet striktně pouze z gramatického výkladu, jak to činí žalovaný (který navíc sám dovozuje pouze „nepřímou souvislost“). Užitím této výkladové metody lze skutečně dospět k závěru, že řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem je řízením, které se „v souvislosti se stanovením daně“ vede před správním soudem, tudíž lhůty pro zánik práva po dobu

tohoto řízení neběží. Jazykový výklad však není jediným nástrojem k výkladu právní normy, a soud je povinen při výkladu přihlížet též k účelu zákona, historii jeho vzniku, systematické souvislosti a k dalším ústavně právním principům. Městský soud proto zohlednil, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem podaná žalobcem ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 11. 9. 2015 neměla odkladný účinek, krajský soud přitom ani nevydal předběžné opatření, které by správní orgány v řízení omezilo nebo by jím bylo zabráněno v řízení fakticky pokračovat; její podání nebránilo tudíž správci daně činit další úkony směřující k vyměření daně. Tak tomu ostatně v projednávané věci fakticky bylo, neboť správní orgány i poté, kdy žalobce podal žalobu dle ust. § 82 s. ř. s., prováděly další úkony v řízení, včetně projednání zprávy o kontrole, vydání platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání. Nelze potom shledat žádný rozumný důvod, pro který by měla být prekluzivní lhůta, kterou správní orgány objektivně prokazatelně „vyčerpaly“, stanovená v ust. § 148 daňového řádu prodloužena. (Srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008 č.j. 5 Afs 4/2008-108, jehož závěry lze na danou věc podle názoru městského soudu použít, i když je v něm posuzován běh prekluzivní lhůty dle dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; z novějších rozhodnutí srovnej: rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020 č.j. 10 Afs 268/2019-53). Tato žalobní námitka je tedy důvodná, nicméně s ohledem na to, že před uplynutím prekluzivní doby prodloužené do 27. 11. 2018 došlo k vydání napadených rozhodnutí, nemá důvodnost této námítky na zákonnost napadených rozhodnutí vliv.

84. Na uvedeném nicého nemění ani odlišný závěr komentářové literatury (*Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. Daňový řád: Komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 148 odst. 4 daňového řádu*), kterým při obhajobě svého právního názoru argumentuje žalovaný. Tento názor je v komentáři odůvodněn skutečností, že zákon sám nikterak nezužuje stavění lhůty pro některé typy soudních řízení. Městský soud takové odůvodnění pro jeho stručnost nepovažuje za přesvědčivé, nadto uvádí, že odborným názorem komentářové literatury není vázán. Dále má městský soud za to, že právní názor uvedený v odkazovaném komentáři, jenž vychází z právního stavu k 1. 1. 2010 (kdy ještě neexistovala judikatura k daňovému řádu), byl již překonán (viz výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2020 č.j. 10 Afs 268/2019-53).
85. Městský soud v Praze poté přistoupil k vypořádání třetí žalobní námítky. Žalobce v ní nesouhlasí s názorem žalovaného v rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí o zrušení platebního výměru pro daň z příjmů za rok 2010, kde žalovaný označuje skutková zjištění a tudíž i právní závěry správních soudů ohledně nezákonnosti daňové kontroly za fakticky nesprávné, přesto, že příslušné soudní rozsudky jsou v právní moci. Stručně řečeno, soudy dle žalovaného sice prohlásily daňovou kontrolu za nezákonnou, nepřihlédly však ke skutečnosti, že za zdaňovací období roku 2010 se na rozdíl od zdaňovacích období 2011 a 2012 nejednalo o doměření daně, neboť před zahájením kontroly za rok 2010 nebyla žalobci stanovena žádná předcházející známá daňová povinnost, a zahájení daňové kontroly bez předchozí aplikace výzvy dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu tak v tomto případě nemohlo být nezákonným zásahem. Žalobce namítá, že žalovaný pochybil, pokud i přes pravomocná rozhodnutí soudů o nezákonnosti daňové kontroly tuto pokládá za

zákonnou a považuje za nezbytné nařídit přezkum rozhodnutí o zrušení platebního výměru pro rok 2010.

86. Městský soud v Praze je přesvědčen, že v posuzované věci je třeba při rozhodování vycházet z toho, že daňová kontrola byla nezákonným zásahem.
87. Městský soud předně nesdílí přesvědčení žalovaného o tom, že správní soudy vycházely z jiného než skutečného stavu věci, a že tedy pochybily. I když daňové orgány prováděly daňovou kontrolu společně pro více zdaňovacích období, jednalo se o jedinou kontrolu. Tato byla jakožto jedna daňová kontrola zahájena, vedena i ukončena. Postup daňových orgánů tedy tvořil jeden celek, proti kterému žalobce brojil jedinou zásahovou žalobou. Krajský soud v Českých Budějovicích a Nejvyšší správní soud při posouzení zákonnosti daňové kontroly tedy logicky hodnotily tuto kontrolu jako celek. Shledaly-li soudy závažná pochybení, byť se shledané vady týkaly jen některých zdaňovacích období, nemohly rozhodnout jinak než prohlášením nezákonnosti celé daňové kontroly.
88. Městský soud dále obecně souhlasí s námitkou žalobce, že pravomocný výrok soudu o nezákonnosti daňové kontroly je třeba respektovat a na daňovou kontrolu je nutné pohlížet jako na nezákonnou. Tato obecná premisa vychází z ust. § 54 odst. 6 s. ř. s., dle něž je výrok pravomocného rozsudku závazný pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a pro orgány veřejné moci. Názor žalovaného, že předmětnou daňovou kontrolu nelze i přes rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Českých Budějovicích považovat za nezákonný zásah, jelikož dané judikáty vycházely z jiného než skutečného stavu věci, proto není správný.
89. Přesto však městský soud neshledává důvod k zrušení napadeného rozhodnutí, které se týká nařízení přezkumu rozhodnutí o zrušení platebního výměru pro daň z příjmů za rok 2010, a to z následujících důvodů. Z prvostupňového i z napadeného rozhodnutí lze dovodit, že podstatným důvodem pro nařízení přezkumu rozhodnutí o zrušení platebního výměru byla skutečnost, že správní orgán 1. stupně a žalovaný dospěli k jiným skutkovým zjištěním než Odvolací finanční ředitelství. Měli za to, že zahájení daňové kontroly v situaci, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení a k jeho podání není správcem daně vyzván, nemůže samo o sobě představovat vadu takové intenzity, která by činila nezákonným následné rozhodnutí o stanovení daně. Ač tedy správní orgán 1. stupně a žalovaný v rozporu s ust. § 54 odst. 6 s. ř. s. polemizovali se závěry správních soudů o nezákonnosti příslušné daňové kontroly, přesto postupovali správně, pokud shledali důvod pro nařízení přezkumu rozhodnutí o zrušení platebního výměru. Oba daňové orgány totiž posuzovali primárně závěry Odvolacího finančního ředitelství jakožto správce daně. Zjištění, že správce daně ve svém rozhodnutí vycházel z jiného než skutečného stavu, vadně zjištěný skutkový stav bezprostředně souvisí a ovlivňuje výši daně v kontrolovaném zdaňovacím období, a proto správce daně zřejmě rozhodl v rozporu zejména se základním cílem správy daní, zakotveným v ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správným zjištěním a stanovením daně (a zabezpečením její úhrady), je nepochybně dostatečně opodstatněným důvodem pro nařízení přezkumu takového rozhodnutí ve smyslu ust. § 121 odst. 1 daňového řádu. Správní orgán 1. stupně i žalovaný k takovému zjištění dospěli, což ve svých rozhodnutích podrobně a zcela konkrétně odůvodnili. Proto soud považuje napadené rozhodnutí za správné a neshledal důvod pro jeho zrušení.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

90. Na základě všech shora uvedených skutečností městský soud se neztotožnil se žádnou žalobní námitkou, neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
91. Výrok II. o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci procesní úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Procesně úspěšnému žalovanému městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť neshledal, že by mu vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

Praha dne 18. února 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v. r.
předseda senátu