



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. K.**, zast. Mgr. Annou Suchomelovou, advokátkou, se sídlem Karla IV. 92/1, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 A 123/2014 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 A 123/2014 - 44, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 A 123/2014 - 44, Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, kterého se měl žalovaný dopustit tím, že protokolem ze dne 20. 2. 2014, č. j. 413053/14/2201-05406-305806, u žalobce zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2010. Krajský soud se v odůvodnění rozsudku neztotožnil s názorem žalobce, že výzva ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393 (dále též „výzva“), kterou ho žalovaný vyzval k podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, je nicotná podle § 105 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Konstatoval, že výzva obsahovala odkaz na § 145 odst. 2 daňového řádu, čímž byl vymezen její předmět.

Krajský soud konstatoval, že v odůvodnění výzvy správce daně uvedl důvody, pro které žalobce vyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Z vyhledávací činnosti podle

§ 78 daňového řádu totiž správce daně zjistil, že žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2010 uskutečnil zdanitelná plnění vyšší, než vykázal v řádném daňovém přiznání. Zjištění správce daně bylo zdokumentováno a založeno ve vyhledávací části spisu podle § 65 daňového řádu. Z toho důvodu nelze souhlasit se žalobcem, že výzva představuje nicotný akt, který by ukládal objektivně nesplnitelnou povinnost. V uskutečnění podání dodatečného daňového tvrzení nelze ani shledat spáchání protiprávního deliktního či jiného trestního jednání. Z tohoto důvodu není výzva zmatečná, nesmyslná ani neurčitá, protože vyzývá k podání dodatečného daňového tvrzení ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období. Výrok a odůvodnění výzvy jsou souladné a sdělují žalobci, že byla vydána v rámci vyhledávací činnosti správce daně. Soud proto ve vztahu k námitce nicotnosti výzvy uzavřel, že výzva byla srozumitelná a z její podstaty bylo zřejmé, k čemu byl žalobce vyzván. Krajský soud dále poukázal na § 145 odst. 2 daňového řádu a uvedl, že žalovaný byl oprávněn vyzvat žalobce k dodatečnému daňovému tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu, pokud předpokládal, že bude daň doměřena. Po marném uplynutí lhůty byl žalovaný podle krajského soudu oprávněn doměřit daň z moci úřední na základě výsledků daňové kontroly ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu, přičemž vydáním výše uvedené výzvy došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu o jeden rok.

Krajský soud dále poukázal na § 66 odst. 3 daňového řádu, přičemž se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobci nebylo možné umožnit nahlédnutí do vyhledávací části spisu, neboť to v dané fázi daňového řízení nebylo nezbytné pro jeho účinnou obranu. Připomněl, že vyhledávací část spisu je označena jako neveřejná.

Podle krajského soudu žalobce v rozporu s žalobním petitem namítal, že nezákonný zásah žalovaného spočíval ve vadné výzvě k doplnění daňového tvrzení. Krajský soud uvedl, že předmětnou výzvu nelze považovat za nicotnou a nelze ji ani přezkoumávat podle § 82 a násl. s. ř. s. Nejedná se totiž o úkon, který by byl bezprostředně vynutitelný, nebo který by přímo omezoval či zkracoval práva žalobce. Za situace, kdy žalovaný v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že u žalobce byla vyměřena daň v nesprávně nižší výši, bylo jeho povinností vydat výzvu za účelem naplnění účelu správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně včetně zabezpečení její úhrady. Krajský soud vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem neshledal splnění zákonných podmínek pro poskytnutí ochrany žalobci před tvrzeným nezákonným zásahem, a proto žalobu zamítl.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítal, že výzva, kterou byl vyzván k dodatečnému daňovému tvrzení, je vadná. Uvedl, že se jedná o rozhodnutí, které musí být podle § 102 odst. 2 daňového řádu odůvodněno. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu může správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Z uvedených ustanovení stěžovatel dovodil, že pokud musí k vydání předmětné výzvy existovat důvodný předpoklad, musí být také vyjádřen v jejím odůvodnění. Uvedl, že výzva byla nesplnitelná, neboť neuváděla, z jakého konkrétního důvodu má být daň správně stanovena z vyšších uskutečněných zdanitelných plnění. Přitom upozornil, že po nesplnění povinnosti předložit dodatečné daňové tvrzení je žalovaný oprávněn daň doměřit. Stěžovatel konstatoval, že nekonkrétnost výzvy plyne ze skutečnosti, že žalovaný neznal skutečnosti

pokračování

nebo důkazy o tom, že daňová povinnost žalobce má být vyšší než přiznaná. Uvedl, že pokud by touto skutečností mělo být oznámení Policie České republiky o podezření ze spáchání správního deliktu, nebyl důvod, proč konkrétní zjištění z tohoto oznámení do výzvy neuvést. Stěžovatel je vyšetřován již od roku 2012, ví, z čeho je obviněn a není proto důvod před ním tyto skutečnosti utajovat. V této souvislosti stěžovatel také namítl, že měl v dodatečném daňovém tvrzení uvést rozdíl oproti poslední známé dani, aniž by ovšem jakýkoliv rozdíl sám zjistil, popřípadě na něj byl upozorněn žalovaným. Poukázal rovněž na skutečnost, že mu žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu. Stěžovatel se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že nahlížení do vyhledávací části spisu nebylo v dané fázi daňového řízení nezbytné a namítl, že krajský soud nevypořádal námitku, že žalovaný pojal odůvodnění výzvy příliš široce.

Stěžovatel uzavřel, že výzva žalovaného trpí nicotností podle § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu a nemohla tedy způsobit prodloužení lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Výzva byla vůči stěžovateli vydána toliko formálně, těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, s cílem zachovat žalovanému oprávnění k doměření daně, které by jinak zaniklo 25. 1. 2014. Daňová kontrola byla zahájena 20. 2. 2014, tedy po uplynutí lhůty k vyměření daně. Stěžovatel proto označil její zahájení i dosud trvající provádění za nezákonný zásah a navrhl, aby vzhledem k výše uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na rozsudek krajského soudu a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel ve své kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, podle něhož krajský soud nevypořádal žalobní námitku o nekonkrétnosti odůvodnění výzvy. Podle napadeného rozsudku totiž tento úkon správce daně odkazoval na znění § 145 odst. 2 daňového řádu, čímž byl vymezen i jeho předmět, kterým byla výzva k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010. Výzva dále obsahovala náhradní lhůtu pro plnění v délce patnácti dnů od jejího doručení a v jejím odůvodnění správce daně uvedl důvody, pro které byl stěžovatel vyzván

k podání dodatečného daňového tvrzení. Tyto důvody spočívaly ve zjištění učiněném při vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu, že stěžovatel ve 4. čtvrtletí 2010 uskutečnil vyšší zdanitelná plnění, než vykázal v řádném daňovém přiznání za toto zdaňovací období. Uvedené zjištění správce daně přitom bylo zdokumentováno a založeno ve vyhledávací části spisu podle § 65 daňového řádu. Výrok a odůvodnění výzvy jsou tak souladné a sdělují stěžovateli, že byla vydána v rámci vyhledávací činnosti správce daně a že je jí vyzýván k podání dodatečného daňového přiznání ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období. Z těchto důvodů není výzva nicotná, zmatečná, nesmyslná, neurčitá ani nesrozumitelná. Krajský soud tedy dostatečně objasnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o náležitém odůvodnění výzvy. Správností těchto jeho závěrů se bude Nejvyšší správní soud zabývat v další části rozsudku, nicméně na tomto místě může konstatovat, že napadený rozsudek není v uvedeném směru nepřezkoumatelný. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

Proto se Nejvyšší správní soud mohl zabývat stížnostními námitkami o nezákonnosti rozsudku krajského soudu a posoudit, zda na základě výzvy došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro doměření příslušné daně a zda tak následná daňová kontrola byla zahájena a prováděna v souladu se zákonem. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, které bylo publikováno pod č. 735/2006 Sb. NSS, totiž nezákonná daňová kontrola, jíž se rozumí i kontrola prováděná po uplynutí lhůty pro stanovení daně, představuje nezákonný zásah, proti němuž je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s.

Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), *pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.* Jestliže tedy v projednávané věci stěžovatel podal řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010, je nutné vycházet z toho, že tříletá prekluzivní lhůta pro doměření daně začala běžet od 31. 12. 2010, tedy ještě za předchozí právní úpravy. Za její aplikace by pak tato lhůta skončila uplynutím dne 31. 12. 2013.

Podle § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu však *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.* Toto přechodné ustanovení znamená, že prekluzivní lhůta pro doměření daně, která počala běžet podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a neuplynula do účinnosti daňového řádu, se od 1. 1. 2011 posuzuje podle nového právního předpisu. V důsledku toho úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu.

pokračování

Podle odstavce druhého písmene a) tohoto ustanovení *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k podání dodatečného daňového tvrzení nebo oznámení výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně.* Na základě ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé ve spojení s § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu tedy oznámením výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně započaté ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků dochází k prodloužení této lhůty o jeden rok.

V posuzované věci stěžovatel obdržel výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 dne 19. 12. 2013 a ve smyslu těchto ustanovení daňového řádu mu byla oznámena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 7. 8. 2014, č. j. 4 Afs 105/2014 - 38, předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, o němž doposud nebylo rozhodnuto. Nicméně v případě derogace tohoto ustanovení, která by v dané věci vedla k nutnosti posuzování běhu lhůty pro doměření daně podle pravidel obsažených v předchozí právní úpravě i ve vztahu k úkonům učiněným od 1. 1. 2011, by výzva k podání dodatečného daňového tvrzení představovala úkon směřující k dodatečnému stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, na základě něhož by došlo k přerušení dosavadní prekluzivní lhůty a započetí běhu nové tříleté lhůty. V případě účinnosti této výzvy by tedy došlo k posunutí konce lhůty pro stanovení daně za použití předchozí i současné právní úpravy. Nejvyšší správní soud proto nemusí vyčkat na rozhodnutí Ústavního soudu o návrhu na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu a může přistoupit k posouzení obsahu výzvy ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393.

V její výrokové části byl stěžovatel podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. V odůvodnění výzvy správce daně jen uvedl, že z vyhledávací činnosti podle § 78 daňového řádu zjistil uskutečnění vyššího zdanitelného plnění stěžovatelem v tomto zdaňovacím období, než bylo vykázáno v jeho řádném daňovém přiznání.

Správce daně vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení uložil stěžovateli povinnost stanovenou zákonem, takže se nepochybně jedná o rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Podle stěžovatele je však uvedené rozhodnutí kvůli své nekonkrétnosti a nesplnitelnosti nicotné ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *nicotné je rozhodnutí, pokud trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným.*

Daňový řád nepodává legální definici a charakteristiku pojmu nicotnosti rozhodnutí a ponechává ji právní teorii a praxi. Úvahy, které doktrína a soudní judikatura při řešení této otázky doposud vyslovily, jsou přitom výstižně shrnuty v následujících pasážích rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu dne 13. 5. 2008, č. j. 8 Afs 78/2006 - 74, publikovaného pod č. 1629/2008 Sb. NSS:

„Nicotnost (někdy též označována jako nulita, paakt, absolutní zmatečnost, pseudorozhodnutí, non negotium, zdánlivý akt, pa-akt, právní nullum, neexistence, naprostá (absolutní) neplatnost, či dokonce procesní potrat) představuje specifickou kategorii vad správních rozhodnutí. Tyto vady jsou však vzhledem ke své povaze vadami nejzávažnějšími, nejtěžšími a rovněž i nezhojitelnými. Rozhodnutí, které jimi trpí je rozhodnutím nicotným. Nicotné rozhodnutí však není „běžným“ rozhodnutím nezákonným, nýbrž „rozhodnutím“, které pro jeho vady vůbec nelze za veřejněmocenské rozhodnutí správního orgánu považovat, a které není s to vyvolat veřejnoprávní účinky. Zatímco v případě „běžných“ vad správních rozhodnutí se na tato, s ohledem na uplatnění zásady presumpce platnosti a správnosti správních aktů, hledí jako na rozhodnutí existující a způsobilá vyvolávat příslušné právní důsledky a působit tak na sféru práv a povinností jejich adresátů, v případě nicotných správních rozhodnutí se ani tato zásada neuplatní. Z povahy vad způsobujících nicotnost pak plynou i příslušné právní následky. S nejtěžšími vadami jsou tak nutně spojeny i ty nejtěžší následky. Proto není nikdo povinen nicotné správní rozhodnutí respektovat a řídit se jím. Hledí se na něj, jako by vůbec neexistovalo, pročez tedy jde o nezhojitelné právní nic. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Definičně lze za nicotný správní akt považovat akt, který vykazuje tak závažné vady, že vůbec není schopen vyvolat žádné právní účinky. Logicky jde o právní nullum a platí zásada „quod nullum est, nullum producit effectum“ (srov. Máša, M. K otázce tzv. nicotných správních aktů. Správní právo, 1972, č. 3, s. 139). V tomto ohledu se jedná o tradičně podávané charakteristické vlastnosti nicotnosti, které lze nalézt již v československé správněprávní literatuře (srov. např. Merkl, A. Obecné právo správní. Díl druhý. Praha - Brno : nakladatelství Orbis, akciová společnost, 1932, s. 24 a násl.; nebo Hoetzel, J. Československé správní právo. Část všeobecná. Praha : Melantrich a. s., 1934, s. 268 a násl.). Obdobné závěry jsou rovněž obsaženy jak v současné odborné literatuře zahraniční (srov. Starościak, J. Prawo Administracyjne. Warszawa : Państwowe wydawnictwo naukowe, 1969, s. 245 a násl.; či Erbguth, W. Allgemeines Verwaltungsrecht. Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 2005, s. 134.), tak i domácí (např. Průcha, P. Správní právo. Obecná část. 7., doplněné a aktualizované vydání. Brno : Masarykova univerzita, 2007, s. 369; nebo Staša, J. in Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, s. 212 a násl.).

Na tyto teoretické závěry, v důsledku dlouhodobé absence výslovné pozitivněprávní úpravy nicotnosti, nejprve navázala správní judikatura, zejména Vrchního soudu v Praze (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 10. 3. 1995, sp. zn. 6 A 28/94, kde se uvádí, že právní úprava ... nevypočítává důvody nicotnosti aktu a ponechává právní teorii a soudní praxi, aby samy vymezily okruh případů, kdy vady aktu dosahují takové míry, že již o aktu vůbec nelze hovořit. Judikatura Vrchního soudu v Praze považuje za důvody nicotnosti aktu např. těžké vady působnosti a příslušnosti, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost nebo nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním slova smyslu vůbec neexistuje apod. Stejný význam pak má i nedostatek podkladu k vydání aktu, např. uložení povinnosti podle již zrušeného právního předpisu.) a posléze i Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS, podle jehož právních závěrů nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou

pokračování

např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti).

Jak plyne z výše uvedeného, podstatu nicotnosti, obdobně jako skupinu vad, které ji způsobují, v dobách, kdy institut nicotnosti rozhodnutí nebyl legislativně upraven, vymezovala především teorie správního práva a správní judikatura. Na doktrinní a judikatorní závěry navázal zákonodárce právní úpravou institutu nicotnosti rozhodnutí obsaženou v ustanoveních § 77 a § 78 nového správního řádu. Při jeho tvorbě se do značné míry rovněž projeví závěry německé teorie správního práva a právní úpravy obsažené v tamním správním řádu (zákon ze dne 25. 5. 1976, Verwaltungsverfahrensgesetz, dále jen „VwVfG“). Podle § 44 odst. 1 VwVfG je správní akt nicotný, pokud obsahuje tak závažné vady, resp. trpí zvlášť závažnými nedostatky, přičemž se zřetelem na všechny okolnosti je jeho nicotnost každému zcela zřejmá a je očividná. Podle zmíněné generální klauzule nicotnosti jsou nicotné takové správní akty, které trpí: a) obzvláště závažnou vadou, která je současně b) zjevná. Závažnost je kvalifikovaným pochybením, není prostou nezákonností. Pro posouzení zjevnosti vady vychází německá teorie a judikatura z tzv. Evidenztheorie, podle níž je vada zjevná tehdy, pokud by se základními okolnostmi případu seznámený laik došel bez dalšího k závěru, že správní akt musí být nicotný. Nicotnost rozhodnutí tak v případě generální klauzule nicotnosti vychází a je patrná z rozhodnutí samého. Vedle generální klauzule obsažené v § 44 odst. 1 VwVfG, jednotlivé (speciální) důvody nicotnosti posléze výslovně vyjmenovává § 44 odst. 2 VwVfG, který obsahuje šest důvodů nicotnosti. Při posuzování nicotnosti správního aktu je třeba nejprve zkoumat, zda není nicotnost dána podle jednotlivých speciálních důvodů nicotnosti (tzv. absolutní důvody nicotnosti, srov. Finke, W. a kol. Allgemeines Verwaltungsrecht. 10. přepracované vydání. Hamburg : Maximilian-Verlag, 2006, s. 187) podle § 44 odst. 2 VwVfG a až poté lze uvažovat, zda nemůže být správní akt nicotný s ohledem na naplnění definičních znaků generální klauzule.“

Současná právní úprava, teorie práva a soudní judikatura tedy považují nicotnost za samostatný právní institut, který je odlišný od institutu nezákonnosti z hlediska právních účinků dotyčného správního aktu. Nezákonné rozhodnutí existuje, je právně závazné, vynutitelné a vychází se z presumpce jeho správnosti, dokud není zrušeno. Proti němu lze brojit opravnými či dozorčími prostředky, avšak pokud tyto nejsou včas a řádně uplatněny, zůstává nezákonné rozhodnutí objektivně existující a nelze ho již odstranit. Naproti tomu nicotnost představuje těžkou, kvalifikovanou vadu rozhodnutí, která je podstatně závažnější, než je nezákonnost. Proto se na nicotné rozhodnutí vždy hledí jako na neexistující a zdánlivý správní akt, který nezakládá žádné právní následky, nemusí být respektován a veřejnou mocí dokonce ani nesmí být vynucován. Nicotnost nelze zhojit uplynutím času a je možné k ní přihlídnout kdykoliv z úřední povinnosti.

V posuzované věci však výzva ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393, netrpí takovými těžkými vadami, že by na ni bylo nutné nahlížet jako na neexistující správní akt. V jejím výroku byl totiž stěžovatel s odkazem na znění § 145 odst. 2 daňového řádu vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení ke konkrétní daňové povinnosti, což bylo v odůvodnění vysvětleno tím, že v příslušném zdaňovacím období

uskutečnil vyšší zdanitelné plnění, než jaké vykázal v řádném daňovém přiznání. Z výzvy tak bylo zřejmé, jaký úkon má stěžovatel učinit vůči správci daně. Výzva k podání dodatečného daňového tvrzení tedy nebyla zmatečná, nesmyslná, neurčitá ani v ní nebyl ve zjevném protikladu výrok a jeho odůvodnění, a proto ji nelze označit za vnitřně rozpornou. Tato výzva byla dále nepochybně právně uskutečnitelnou, neboť v ní byla uložena povinnost k podání dodatečného daňového tvrzení, která je zakotvena v § 145 odst. 2 daňového řádu a jejímž nositelem byl stěžovatel.

Ve výzvě nebylo uvedeno žádné zjištění, na základě něhož učinil správce daně závěr o nutnosti podání dodatečného daňového tvrzení. Tato nekonkrétnost výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, kterou se Nejvyšší správní soud bude podrobně zabývat v další části tohoto rozsudku, však nepředstavuje natolik těžkou vadu, jež by způsobila nicotnost výzvy z důvodu její nesplnitelnosti či faktické neuskutečnitelnosti, jak se uvádí v kasační stížnosti a odborné literatuře (Kobík, J.; Kohoutková, A., Daňový řád s komentářem, 2. aktualizované vydání, ANAG, 2013, str. 578 a 742). Pokud totiž daňovému subjektu není známo ani z výzvy nezjistí, proč by měl podat dodatečné daňové tvrzení, může se s těmito důvody následně seznámit v součinnosti se správcem daně. Jestliže správce daně tuto zásadu zakotvenou v § 6 odst. 2 daňového řádu poruší, k čemuž podle kasační námitky mělo dojít i v dané věci, jedná se o nezákonný postup, vůči němuž se daňový subjekt může bránit zákonem stanovenými způsoby v rámci daňového řízení či navazujícího řízení před správním soudem. Neuvedení konkrétního důvodu pro podání dodatečného daňového tvrzení ve výzvě vydané podle § 145 odst. 2 daňového řádu tedy nemá za následek její nicotnost a nanejvýš může vést k závěru o její nezákonnosti.

Je tedy možné konstatovat, že výzva ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393, netrpí nedostatky uvedenými v § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Jelikož výzva neobsahuje ani jiné těžké vady, jedná se o existující správní akt a kasační námitky o její nicotnosti tak nejsou důvodné.

Na základě dalších stížnostních námitek se však Nejvyšší správní soud musí zabývat tím, zda neuvedení konkrétních důvodů pro podání dodatečného daňového tvrzení v posuzované věci způsobilo neúčinnost výzvy ve vztahu k běhu lhůty pro stanovení daně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87, který byl publikován pod č. 698/2005 Sb. NSS, dospěl k závěru, že za okamžik zahájení daňové kontroly podle § 16 zákona o správě daní a poplatků není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období prováděna daňová kontrola, aniž by byly ze strany správce daně konány jakékoliv úkony s kontrolou související. Takový úkon proto nemá za následek přerušování běhu lhůty pro dodatečné stanovení daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Také v dalším rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publikovaném pod č. 1480/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud dovodil, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k dodatečnému stanovení daně a přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po

pokračování

jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konečně v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, které bylo publikováno pod č. 2026/2010 Sb. NSS, uvedl, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové, za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky však nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty.

Podle těchto rozhodnutí vztahujících se ke znění § 16 zákona o správě daní a poplatků tedy formální zahájení daňové kontroly, jehož jediný či hlavní účel spočíval v posunutí konce prekluzivní lhůty, nebylo možné považovat za úkon podle § 47 odst. 2 věty první téhož zákona, který by měl za následek přerušování lhůty pro vyměření či dodatečné stanovení daně. V návaznosti na uvedenou judikaturu znění § 87 odst. 1 věty první daňového řádu stanoví, že *daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*. Teprve takto kvalifikovaný úkon má pak za následek přerušování lhůty pro stanovení daně a započítání běhu nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.

S ohledem na tuto judikaturu a novou právní úpravu způsobu zahájení daňové kontroly je z hlediska běhu lhůty pro stanovení daně zapotřebí klást stejné nároky i na obsah výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení a za úkon způsobující prodloužení prekluzivní lhůty nepovažovat takovou výzvu, kterou správce daně vydal formálně za výhradním či hlavním účelem spočívajícím v zachování lhůty pro doměření daně. Tento závěr je nutné učinit obzvláště za situace, kdy výzva k podání dodatečného daňového tvrzení představuje rozhodnutí, jak již bylo zmíněno, a proto musí podle § 102 odst. 2 daňového řádu obsahovat odůvodnění. V něm proto správce daně musí daňovému subjektu sdělit důvody, pro které ho k podání dodatečného daňového tvrzení vyzývá, jak se ostatně uvádí v důvodové zprávě a komentáři k § 145 daňového řádu (Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M., Daňový řád, Komentář, II. díl, Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

Ve výzvě, jíž byl stěžovatel vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení za 4. čtvrtletí 2010, však žádný takový důvod nebyl obsažen. V ní totiž správce daně s odkazem na blíže nevymezený poznatek z vyhledávací činnosti toliko v obecné rovině uvedl, že stěžovatel v tomto zdaňovacím období uskutečnil zdanitelné plnění vyšší, než vykázal v řádném daňovém přiznání, aniž jakkoli specifikoval, které či která plnění má na mysli a jaké skutečnosti svědčí o jeho či jejich uskutečnění ve větším rozsahu. V této výzvě se správce daně nikterak nezmínil ani o zjištěních učiněných policejním orgánem, podle nichž stěžovatel údajně minimálně od října 2010 dovezl ze zahraničí motorová vozidla, která prodával prostřednictvím své autoopravny, přičemž u těchto automobilů nechal padělat dovozovou dokumentaci z důvodu jejich omlazení a navýšení kupní ceny. Není tedy

zřejmé, zda se důvod pro vydání výzvy vztahoval k těmto poznatkům o činnosti stěžovatele, která učinila Policie České republiky a o nichž správce daně sepsal úřední záznam ze dne 20. 12. 2012, č. j. 508059/12/077930303392, či nikoliv. V tomto záznamu navíc správce daně zjištění policejního orgánu pro účely správy daní relativizoval zmínkou o tom, že z předložených dokladů není zřejmé, zda stěžovatel motorová vozidla dovážel a následně prodával, když podle daňové evidence automobily pouze opravoval. Z obsahu předloženého daňového spisu pak ani nevyplývá žádná skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že konkrétní důvod pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení musel stěžovatel znát. Ostatně ani správce daně v řízení před správními soudy netvrdil, že stěžovatel si byl důvodu pro vydání výzvy vědom.

Za této situace je nutné výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ze dne 18. 12. 2013, č. j. 1963082/13/2201-24802-303393, která byla vydána téměř na samém konci lhůty pro stanovení daně, považovat za úkon učiněný jedinečně za účelem posunutí jejího konce, který připadl na den 31. 12. 2013. Takový formální úkon však z výše uvedených důvodů nemohl mít žádný vliv na běh prekluzivní lhůty a způsobit její prodloužení o jeden rok za užití § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu. S ohledem na neúčinnost výzvy tak lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2010 marně uplynula na konci roku 2013.

Za této situace správce daně nebyl oprávněn protokolem ze dne 20. 2. 2014 pod č. j. 413053/14/2201-05406-305806, kontrolu této daňové povinnosti zahajovat ani jí neměl dále provádět. Jestliže takto postupoval, jedná se o nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. Krajský soud proto pochybil, když neurčil, že zahájení kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 bylo nezákonné, a nezakázal správci daně v této kontrole pokračovat. V žalobním řízení tak došlo k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení příslušné právní otázky soudem, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 20. května 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu