



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. Kateřiny Kozákové ve věci

žalobkyně: **ČEA Jobs Consulting s.r.o.**, IČO: 07609311
se sídlem Politických vězňů 1272/21, Praha 1 – Nové Město
zastoupená JUDr. Martou Macháčkovou, Ph.D., daňovou poradkyní
se sídlem Nová 246/17, Ostopovice

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1 – Nové Město

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívající v pokračování daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021 po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916,

takto:

- I. Zásah žalovaného spočívající v pokračování daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021 po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916 **je nezákonný**.
- II. Žalovanému **se zakazuje** pokračovat ve vedení daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021 a

p ř i k a z u j e s e mu, aby obnovil stav po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916.

- III. Žalovaný je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 10 650 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Marty Macháckové, Ph.D., daňové poradkyně.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalovaný oznámením ze dne 31. 3. 2022, č. j. 2766941/22/2002-60564-111916, zahájil dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňovou kontrolu u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021. Doručením oznámení ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole, žalovaný dle § 88a odst. 1 daňového řádu ukončil daňovou kontrolu. Odvolací finanční ředitelství seznalo v postupu žalovaného týkající se oznámení o ukončení daňové kontroly vadu (žalovaný nereagoval na podání žalobkyně a přesto vydal oznámení o ukončení daňové kontroly), proto rozhodnutím ze dne 4. 8. 2023, č. j. 26590/23/5100-41452-707633, nařídilo ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 20. 11. 2023, č. j. 8807227/23/2000-11451-106054, oznámení o ukončení daňové kontroly dle § 123 odst. 5 daňového řádu zrušil.
2. Žalobkyně se domáhá ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který spatřuje v tom, že přestože daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 26590/23/2002-60564-111916, žalovaný v daňové kontrole pokračuje.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následná podání

3. **Žalobkyně** v podané žalobě namítá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023, kterým zrušil oznámení o ukončení daňové kontroly, je nicotné, jelikož postupem dle § 121 odst. 1 daňového řádu lze přezkoumávat pouze rozhodnutí. Oznámení o ukončení daňové kontroly není rozhodnutím, neboť nezasahuje do práv či povinností daňového subjektu. Jedná se pouze o předání informace. Přestože tak daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, žalovaný pokračuje v daňové kontrole.
4. Žalobkyně v podané žalobě dále popsala další pochybení, kterých se měl žalovaný dopustit (porušení § 116 odst. 1 daňového řádu, porušení § 123 odst. 4 daňového řádu), nicméně tyto se nijak neprojevují v jednání, proti kterému se žalobkyně domáhá žalobou ochrany. Soud proto více tyto námitky nerekapituloval a ani na ně dále nereaguje, jelikož pro posouzení v žalobě vymezeného zásahového jednání nejsou relevantní.
5. **Žalovaný** ve vyjádření k podané žalobě zrekapituloval průběh správního řízení a uvedl, že po zrušení oznámení o ukončení daňové kontroly pokračoval v daňové kontrole. Tato nebyla doposud ukončena.
6. Dle žalovaného je oznámení o ukončení daňové kontroly zvláštní typ procesního rozhodnutí, který je správce daně v souladu s § 101 daňového řádu oprávněn vydat. Je specifické zejména absencí odůvodnění a nemožností se proti němu bránit opravnými prostředky. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozhodnutí, je schopno být i předmětem

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

přezkoumání dle § 123 a násl. daňového řádu. Žalovaný upozornil, že Odvolací finanční ředitelství dospělo k závěru, že u žalobkyně nedošlo k žádnému zkrácení na jejích právech v průběhu dokazování. Dle Odvolacího finančního ředitelství zajistí formální nápravu oznámení o ukončení daňové kontroly institut přezkoumání, nicméně tato procesní vada není způsobila založit nezákonnost prováděné daňové kontroly jako celku.

7. **Žalobkyně** návrhem ze dne 15. 8. 2024 navrhla vydání předběžného opatření, jelikož žalovaný stále pokračuje ve vedení daňové kontroly. Snaží se ukončit daňovou kontrolu, jelikož žalobkyni určil lhůtu, ve které se má vyjádřit k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.
8. **Žalovaný** ve vyjádření k návrhu na vydání předběžného opatření potvrdil, že pokračuje ve vedení daňové kontroly. Jako poslední úkon označil rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 26. 7. 2024, č. j. 6158040/24/2002-60562-111916, které bylo žalobkyni doručeno dne 29. 7. 2024. Podáním ze dne 19. 8. 2024 žalobkyně požádala o prodloužení stanovené lhůty v délce 25 dní, a to až do ukončení nyní vedeného soudního řízení. K samotnému návrhu na vydání předběžného opatření žalovaný uvedl, že k jeho vydání nejsou splněny podmínky, jelikož neexistuje vážná újma.

III. Posouzení žaloby

9. Městský soud v souladu s § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal popsany skutkový děj. Vycházel při tom ze skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí (§ 87 odst. 1 část věty před středníkem s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně sice navrhla provedení důkazů, avšak to samo o sobě neznamena nesouhlas s rozhodnutím o věci bez nařízení jednání (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobkyní navrhované důkazy jsou součástí předloženého správního spisu. Tím se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Městský soud si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2023, č. j. 10 As 326/2022-88, č. 4563/2024 Sb. NSS, ve kterém je uvedeno, že ve věcech, o nichž u soudu probíhá řízení o ochraně před nezákonným zásahem, správní orgán zpravidla nevede spis. V nyní posuzované věci však žalovaný vede spis o daňové kontrole. Mezi žalobkyní a žalovaným nebyl rozpor ve skutkovém stavu věci, ve věci je rozporné pouze právní posouzení. Soud podotýká, že vzhledem k tomu, že soud rovnou přistoupil k meritornímu rozhodnutí, nezabýval se již samostatně návrhem na vydání předběžného opatření.
10. Městský soud souhlasí s žalobkyní, že judikatura dovodila, že některé úkony v průběhu daňového řízení je možné napadnout prostřednictvím zásahové žaloby. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, uvedl následující: *„Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu).“* Žalobkyně se v posuzované věci domáhá ochrany právě před probíhající daňovou

kontrolou, jelikož tato již byla dle jejího názoru formálně ukončena. Taková žaloba je tak přípustná.

11. Městský soud rovněž souhlasí s žalobkyní, že se jedná o nezákonný zásah trvajících, jelikož jak plyne z tvrzení žalobkyně (uvedené v návrhu na vydání předběžného opatření, bod [7] tohoto rozsudku) i žalovaného (uvedené ve vyjádření k návrhu na vydání předběžného opatření, bod [8] tohoto rozsudku), žalovaný stále daňovou kontrolu vede a činí v ní vůči žalobkyni úkony. Lhůta k podání žaloby je rovněž s ohledem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18 (N 94/89 SbNU 387), zachována.
12. Ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. může správní soud poskytnout tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky, aby žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze žalobci ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (k tomu více viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS).
13. V této věci má soud za to, že jsou splněny první, druhá, čtvrtá a pátá podmínky. Žalobkyni právě vedením daňové kontroly (1. podmínka) dochází do zásahu do jejích práv (5. podmínka), daňové kontrole se musí podrobit (2. podmínka) a jedná se o faktické jednání žalovaného (4. podmínka). Zbývá tak posoudit splnění 3. podmínky, tedy, zda jde o zásah nezákonný či je činěn v souladu s právními předpisy.
14. V posuzované věci je sporné, zda žalovaný může dále vést daňovou kontrolu, i když již vydal oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023. Pro posouzení této otázky je nutné zodpovědět, zda rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023, kterým zrušil oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023 je nicotné či nikoliv, jak namítá žalobkyně.
15. Dle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu platí, že *nicotné je rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný.*
16. K nedostatku věcné příslušnosti se vyjadřoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 6 Ads 87/2013-131, kde uvedl, že *„institut věcné příslušnosti slouží k určení, který z orgánů nadaný obecně pravomocí rozhodovat o právech a povinnostech osob ve veřejné správě bude rozhodovat v konkrétní věci. Věcnou příslušnost samozřejmě nelze vymezovat individuálně, tj. s ohledem na každý jednotlivý společenský vztah, nýbrž druhově: právo vytváří okruhy věcí spojených vnitřní podobností, definuje je společnými znaky a tyto skupiny obsahově správně přiznávají věci pak svěříje k rozhodování jednotlivým správním orgánům. Absolutní nedostatek věcné příslušnosti nastává tehdy, jestliže o věci nerozhoduje orgán k tomu určený, nýbrž orgán jiný – takový, jemuž jsou k rozhodování svěřeny věci obsahově odlišné.“* Také v rozsudku č. j. 5 A 116/2001-46 z 21. 8. 2003 NSS konstatoval, že *„nedostatek věcné působnosti rozhodujícího orgánu je přitom nutno považovat za důvod nulity (nicotnosti, non negotium) vydaného správního aktu, tedy jeho právní neexistence, kdy tu není nic, co by bylo způsobilé s účinky právní moci dotknout právní sféry fyzické nebo právnické osoby.“*
17. Dle § 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.*

18. Podle § 123 odst. 5 daňového řádu *jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní.*
19. Z citovaných ustanovení plyne, že nařídít přezkoumání rozhodnutí (§ 121 odst. 1 daňového řádu) a i vydat zrušující rozhodnutí dle § 123 odst. 5 daňového řádu je možné pouze o rozhodnutí a nikoliv o úkonu, jež rozhodnutím není. To zároveň i znamená, že nadřízený správce daně má pravomoc a věcnou příslušnost k nařízení přezkoumání jen rozhodnutí. Nařídí-li přezkoumání jiného úkonu než rozhodnutí, jedná mimo svoji pravomoc a věcnou příslušnost (viz obdobně rozsudek městského soudu ze dne 31. 10. 2023, č. j. 5 Ad 5/2020-132, ve vztahu k rozhodnutí o odvolání proti úkonu, jež nebyl rozhodnutím, nebo rozsudky městského soudu ze dne 17. 10. 2023, č. j. 11 A 190/2021-77, a ze dne 21. 9. 2023, č. j. 3 A 10/2020-84, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2024, č. j. 6 Afs 289/2023-27, ve vztahu k rozhodnutí o námitkách dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 19. 2. 2015, kdy zákon nesvěřoval poskytovateli dotace pravomoc rozhodnout o námitkách, jelikož zákon nepředpokládal existenci takového opravného prostředku). Obdobné platí u zrušujícího rozhodnutí, jelikož zákon správci daně nedává pravomoc a věcnou příslušnost zrušit úkon, jež není rozhodnutím.
20. Nebylo-li by oznámení o ukončení daňové kontroly rozhodnutím, byla by rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o nařízení přezkumu a rozhodnutí žalovaného o zrušení oznámení nicotná dle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. V případě rozhodnutí žalovaného by bylo nicotné i z důvodu dle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu (*Nicotné je rozhodnutí, pokud je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.*), jelikož bylo vydáno na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.
21. Soud se proto dále zaměřil na posouzení otázky, zda oznámení o ukončení daňové kontroly je rozhodnutím.
22. Podle § 88a odst. 1 daňového řádu *daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou.*
23. Dle § 87 odst. 1 daňového řádu *daňová kontrola je zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly.*
24. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu *oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.* Soud k tomuto ustanovení poznamenává, že dopadá na všechny úkony, jež daňový řád nazývá oznámením. Jedná se tak zejména o oznámení o zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu a i nyní posuzované oznámení o ukončení daňové kontroly dle § 88a odst. 1 daňového řádu.
25. Dle § 101 odst. 1 daňového řádu *správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.*
26. Na úvod této části městský soud předznamenává, že ohledně nyní posuzované otázky existuje rozporná judikatura na úrovni krajských soudů. Městský soud shrne nejdříve názorový proud, který má oznámení za rozhodnutí, následně názorový proud druhý a posledně uvede vlastní názor na věc.
27. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., který od 1. 1. 2021 novelizoval § 85 odst. 5 daňového řádu do nynějšího znění, uvedla: „*Namísto stávajícího textu odstavce 5, který*

upravuje otázku opakování daňové kontroly a který je přesunut do samostatného § 85a daňového řádu, je upraven institut oznámení, který je využíván v rámci zjednodušení koncepce daňové kontroly. Jde o zvláštní typ procesního rozhodnutí, které má zjednodušenou formu, neboť neobsahuje odůvodnění. Jeho hlavním účelem je sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly. Právo daňového subjektu brojit proti průběhu daňové kontroly je zajištěno pomocí stávajícího institutu stížnosti, přičemž právo brojit proti nepříznivému výsledku daňové kontroly je pak dáno zejména možností odvolat se proti rozhodnutí o stanovení daně, u něhož se zpráva o daňové kontrole zpravidla použije namísto odůvodnění (srov. stávající § 147 odst. 4 daňového řádu). S ohledem na to není žádoucí, aby bylo možné dílčí kroky daňové kontroly napadat prostřednictvím odvolání nebo jiných opravných prostředků. Není tomu ostatně tak ani za současné právní úpravy. Uvedené pravidlo nemá vliv na speciální normu obsaženou v § 32 odst. 3 daňového řádu, která v případě stanovení lhůty kratší než 8 dní požaduje vždy odůvodnění takového výroku. Stejně tak nemá vliv na speciální pravidlo odstavce 6, podle něhož je třeba uvést v oznámení o zahájení daňové kontroly důvody pro její opakování (tj. fakticky toto opakování odůvodnit).“

28. Komentář (LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 85 [Předmět daňové kontroly]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 357.) k § 85 odst. 5 daňového řádu je názoru, že „na tomto místě se pojednává o oznámeních, která jsou více přiblížena v § 87 odst. 1 a § 88a odst. 1. Slovy důvodové zprávy jde o zvláštní typ procesního rozhodnutí, které má zjednodušenou formu, neboť neobsahuje odůvodnění. Jeho hlavním účelem je sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly. [...] Oznámení je tak sice rozhodnutím, avšak nelze proti němu podat opravné prostředky. Z tohoto důvodu proto ani nemusí obsahovat odůvodnění. V rámci předvídatelnosti činnosti orgánu veřejné moci, jakož i zamezení jeho svévole, je přitom více než vhodné, aby správce daně důvody pro zahájení či změny rozsahu daňové kontroly v oznámení uvedl.“ Tento komentář i na jiných místech oznámení označuje za procesní rozhodnutí. K § 88a odst. 1 daňového řádu stanoví, že „doručením oznámení o ukončení daňové kontroly se tato ukončuje. Také oznámení o ukončení daňové kontroly je zvláštním typem rozhodnutí.“ K § 88a odst. 3 daňového řádu komentář uvedl, že „oznámení je totiž zvláštním typem rozhodnutí, tudíž i na něj se vztahují zákonné náležitosti rozhodnutí (§ 102), a to při zohlednění specifík § 85 odst. 5.“ Konečně i v § 87 odst. 1 daňového řádu autoři komentáře vyjádřili svůj názor, že oznámení je procesním rozhodnutím: „Oznámení je zvláštním typem procesního rozhodnutí. Oproti obecným náležitostem rozhodnutí (§ 102) oznámení neobsahuje odůvodnění, jakož se proti němu ani nedá odvolat.“
29. Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v usnesení ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59 A 84/2021-36, uvedl následující: „Zahájení daňové kontroly doznalo s účinností od 1. 1. 2021 v důsledku novelizace § 85 a násl. daňového řádu zákonem č. 283/2020 Sb. podstatných změn. Podle § 85 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, platí, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. V souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly, ve kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Důvodové zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. k bodu 28 (§ 85 odst. 5) uvádí, že , ... je upraven institut oznámení, který je využíván v rámci zjednodušení koncepce daňové kontroly. Jde o zvláštní typ procesního rozhodnutí, které má zjednodušenou formu, neboť neobsahuje odůvodnění. Jeho hlavním účelem je sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly.“ Shodně o oznámení o zahájení daňové kontroly hovoří důvodová zpráva v pasáži týkající se § 87, rovněž zde je oznámení označeno jako

zvláštní typ procesního rozhodnutí, které správce daně doručí daňovému subjektu buď při jednání, nebo korespondenčně. Současně důvodová zpráva k bodu 35 (§ 87 a § 88) uvádí, že: „... je zde nutnost nadále respektovat princip materiálního pojetí zahájení daňové kontroly, tj. správce daně je povinen postupovat tak, aby současně nebo v přiměřené časové návaznosti na formální zahájení daňové kontroly také zahájil faktickou kontrolní činnost.“ Dále důvodová zpráva uvádí, že: „Ačkoli nově nebude se zahájením faktické kontrolní činnosti bezprostředně spojeno formální zahájení daňové kontroly, vzhledem k zásadnímu významu principu materiálního pojetí zahájení daňové kontroly se navrhuje v novém § 87 odst. 2 tento princip formulovat jako svého druhu základní zásadu pro institut daňové kontroly.“ Na základě právě uvedeného má soud za to, že oznámení o zahájení daňové kontroly je určitým typem procesního rozhodnutí správce daně ve smyslu § 101 daňového řádu, jímž správce daně daňovému subjektu pouze sděluje formální zahájení daňové kontroly.“

30. Od tohoto názoru se odklonil Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021-39, kde uvedl následující: „Krajský soud se nejprve zabýval charakterem oznámení o zahájení daňové kontroly, se závěrem, se nejedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti daňového subjektu. Do jeho právní sféry je zasazeno až následným prováděním kontroly. Nejedná se ani o rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu, neboť i zde chybí materiální povaha rozhodnutí, když samotné oznámení ani nezakládá povinnosti, ani nepřiznává práva, ani práva a povinnosti neprohláší, což platí i pro účinek zahájení daňové kontroly na běh prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, neboť tento vliv nemá samotné oznámení, ale až oznámení ve spojení s faktickým zahájením daňové kontroly (§ 87 odst. 3 daňového řádu, v podrobnostech viz níže). Oznámení je sice formalizované, neboť jsou upraveny jeho náležitosti (odůvodnění a poučení o opravných prostředcích), což jsou instituty spojené s rozhodnutím, nicméně formální povahy; definice rozhodnutí v § 101 odst. 1 daňového řádu je definicí materiální, a ty samotné oznámení nenaplní. Oznámení za „zvláštní typ procesního rozhodnutí“ označuje důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., který původní ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu novelizoval, nicméně bez další argumentace.“
31. S tímto názorem souhlasil Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 9. 4. 2024, čj. 59 Af 4/2022-29, kde uvedl, že „nakonec soud zcela nad rámec nutného odůvodnění uvádí, že právní názor žalobce, že je oznámení o kontrole správním rozhodnutím, a tudíž mu svědčí presumpce správnosti správních aktů a rozhodnutí, je mylný. Oznámení o zahájení kontroly nezakládá (v hmotněprávní rovině) povinnosti, nepřiznává práva ani práva a povinnosti neprohláší, a není tak rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., protože nijak nezasahuje do právní sféry kontrolovaného subjektu (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021-39).“
32. Městský soud poznamenává, že sice proti dvěma v rozporu stojícím rozsudkům krajských soudů byly podány kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se ani v jednom z rozsudků nezabýval povahou oznámení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2023, č. j. 2 Afs 142/2022-37, a ze dne 26. 5. 2023, č. j. 3 Afs 36/2022-49).
33. Městský soud uvádí, že přestože krajské soudy posuzovaly oznámení o zahájení daňové kontroly, je možné tyto závěry aplikovat i na oznámení o ukončení daňové kontroly, jelikož povaha obou oznámení je zakotvena ve stejném ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu.
34. Z výše uvedeného vyplývá, že citovaný odborný komentář a Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci opřeli svůj názor o tom, že oznámení jsou procesní rozhodnutí, toliko o citaci důvodové zprávy. Nijak dále svůj názor nicméně neodůvodnili. Městský soud

uznává, že důvodová zpráva je důležitý zdroj pro výklad právní normy, jelikož ukazuje záměr zákonodárce. Primárně je nicméně vždy nutné vycházet z textu zákona a není možné zákon dotvářet pouze na základě důvodové zprávy. Odůvodnění názoru, že oznámení je procesním rozhodnutím, tak městský soud shledává nepřesvědčivým a nedostatečným.

35. Na druhou stranu Krajský soud v Ostravě již institut oznámení podrobil řádnému přezkumu a svůj názor dostatečně odůvodnil. S tímto názorem se městský soud ztotožňuje.
36. I oznámením o ukončení daňové kontroly správce daně neukládá žádné povinnosti, nepřiznává práva nebo neprohlašuje práva a povinnosti, tedy nemá materiální povahu rozhodnutí. Na oznámení o ukončení daňové kontroly buď navazuje platební výměr, je-li daňová kontrola spojena s nálezem, nebo jsou-li proto splněny podmínky dané v § 88a odst. 3 daňového řádu (*Pokud z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplyvá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je vyměřovací nebo doměřovací řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení.*) je daňová kontrola ukončena již doručením oznámení. V případě nálezu jsou uloženy povinnosti právě až platebním výměrem. V případě, že z kontrolního zjištění nevyplyvá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, doručením oznámení o ukončení daňové kontroly je daňová kontrola ukončena a tím správce daně nad daňovým subjektem přestane vykonávat svoji pravomoc a přestane vůči němu vykonávat úkony, tedy ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu správce daně neukládá povinnosti, nepřiznává práva ani neprohlašuje práva a povinnosti.
37. Z výše uvedených důvodů je městský soud názoru, že oznámení o ukončení daňové kontroly není rozhodnutím. Nařídilo-li Odvolací finanční ředitelství jeho přezkum, vykročilo ze své věcné příslušnosti a pravomoci a jeho rozhodnutí ze dne 4. 8. 2023 je tak dle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu nicotné. Ze stejného důvodu je nicotné i rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023, kterým zrušil své oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023. Toto rozhodnutí žalovaného je navíc nicotné i dle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu, jelikož bylo vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí. V posuzované věci je tak nutné považovat oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023 za platné a účinné. Daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021 byla jeho doručením ukončena a žalovaný již tak nemůže činit žádné úkony, jež měl činit v rámci běžící daňové kontroly. I poslední 3. podmínka pro shledání zásahu jako nezákonného tak byla splněna. Žaloba je proto důvodná.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

38. Dle § 85 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo brozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcovy práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
39. Vzhledem k tomu, že soud shledal žalobu důvodnou, deklaroval výrokem I tohoto rozsudku jednání žalovaného za nezákonné. Vzhledem k tomu, že v již ukončené daňové kontrole žalovaný stále činí úkony, tedy tento zásah trvá, výrokem II tohoto rozsudku žalovanému zakázal pokračovat a přikázal mu, aby obnovil stav řízení po doručení oznámení o daňové kontrole ze dne 18. 1. 2023.
40. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují zaplacený soudní poplatek a odměnu a náhradu hotových výdajů daňové poradkyně (§ 35 odst. 2 s. ř. s.).

Odměna náleží celkem za 2 a půl úkonů právní služby. Za úkony převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], a za návrh ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu náleží zástupkyni žalobkyně mimosmluvní odměna za plný úkon ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Za návrh na přiznání předběžného opatření náleží odměna ve výši půl úkonu [§ 11 odst. 2 písm. a) advokátního tarifu]. O tomto návrhu sice soud nerozhodl, ale nelze jej ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. nepovažovat za důvodně vynaložený, když nebylo možné, aby žalobkyně předpokládala, že soud rozhodne meritorně před rozhodnutím o návrhu na vydání předběžného opatření. Každý úkon se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 10 650 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám její zástupkyně.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 29.08.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.