



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ČEA Jobs Consulting s.r.o.**, se sídlem Politických vězňů 1272/21, Praha, zast. 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, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 A 51/2024-67,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 A 51/2024-67, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým určil, že zásah stěžovatele spočívající v pokračování daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben a červen 2021 (dále jen „daňová kontrola“) po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916, je nezákonný (I.); zároveň stěžovateli zakázal pokračovat ve vedení této daňové kontroly a přikázal mu obnovit stav po doručení uvedeného oznámení o ukončení daňové kontroly (II.).

[2] Stěžovatel oznámením ze dne 31. 3. 2022, č. j. 2766941/22/2002-60564-111916, v souladu s § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zahájil daňovou kontrolu za výše uvedená zdaňovací období. Tuto kontrolu původně podle § 88a odst. 1 daňového řádu ukončil doručením oznámení ze dne 18. 1. 2023, č. j. 299778/23/2002-60564-111916. Ještě před tímto ukončením však žalobkyně na výzvu ve

stanovené lhůtě zaslala vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly, které stěžovatel před ukončením daňové kontroly nijak nezohlednil. V návaznosti na toto pochybení žalobkyně zaslala několik podání k Odvolacímu finančnímu ředitelství, které vyhodnotilo podání žalobkyně označené jako stížnost proti postupu správce daně mj. jako podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí (tj. oznámení o ukončení daňové kontroly). Odvolací finanční ředitelství shledalo v postupu stěžovatele vadu a rozhodnutím ze dne 4. 8. 2023, č. j. 26590/23/5100-41452-707633, nařídilo v souladu s § 121 odst. 1 daňového řádu přezkum oznámení o ukončení daňové kontroly. Toto oznámení následně stěžovatel podle § 123 odst. 5 daňového řádu rozhodnutím ze dne 20. 11. 2023, č. j. 8807227/23/2000-11451-106054, zrušil, a proto pokračoval ve vedení daňové kontroly.

2. Rozhodnutí městského soudu

[3] Žalobkyně se žalobou domáhala ochrany před nezákonným zásahem stěžovatele, který spatřovala v pokračování v daňové kontrole, a to i přesto, že tato daňová kontrola byla ukončena doručením oznámení o jejím ukončení. V žalobě namítala, že rozhodnutí vydané na základě přezkumného řízení, které zrušilo oznámení o ukončení daňové kontroly bylo nicotné ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Podle § 121 odst. 1 daňového řádu je totiž možné přezkoumat pouze rozhodnutí, kterým oznámení o ukončení daňové kontroly není, jelikož pouze předává informace daňovému subjektu a nemá povahu rozhodnutí, neboť samo o sobě nezasahuje do práv či povinností daňového subjektu. Z tohoto důvodu měla žalobkyně za to, že pokračování v daňové kontrole je nezákonným zásahem a domáhala se určení této nezákonnosti a vyslovení zákazu pokračovat v porušování práva.

[4] Městský soud žalobě vyhověl. V souladu s § 85 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), určil, že pokračování v daňové kontrole je nezákonným zásahem, zakázal stěžovateli, aby v ní pokračoval, a přikázal mu obnovit stav po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. Městský soud uvedl, že nařídít přezkoumání rozhodnutí a případně vydat zrušující rozhodnutí ve smyslu § 123 odst. 5 daňového řádu je možné jen ve vztahu k rozhodnutí, nikoliv k úkonu, který rozhodnutím není. Správní orgán, který by nařídil přezkum jiného úkonu než rozhodnutí, by jednal mimo svou pravomoc a věcnou příslušnost, tudíž by šlo o rozhodnutí nicotné podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Stejně tak rozhodnutí vydané po nařízeném přezkumu by bylo nicotné podle § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

[5] Městský soud proto považoval za rozhodné určit, zda je oznámení o ukončení daňové kontroly rozhodnutím. Upozornil na to, že na úrovni krajských soudů existují na tuto problematiku rozporné názory, které se sice týkají oznámení o zahájení daňové kontroly, avšak měl za to, že totožné závěry je možné vztáhnout také na oznámení o ukončení daňové kontroly, jelikož povaha obou oznámení vychází z § 85 odst. 5 daňového řádu.

[6] Podle městského soudu názorový proud považující tato oznámení za rozhodnutí (usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59 A 84/2021-36) své odůvodnění opírá pouze o citaci důvodové zprávy. Naproti tomu rozhodnutí, která tato oznámení za rozhodnutí nepovažují (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021-39) podrobila institut oznámení řádnému přezkumu a blíže odůvodnila, proč o rozhodnutí nejde. Městský soud uvedl, že proti těmto

pokračování

rozhodnutím sice byly podány kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud se však povahou oznámení ani v jenom případě nezabýval. Městský soud se proto ztotožnil s názorem, že oznámení rozhodnutím není a uvedl, že oznámením o ukončení daňové kontroly správce daně neukládá žádné povinnosti, nepřiznává práva nebo neprohlašuje práva a povinnosti, a tedy nemá materiální povahu rozhodnutí. Povinnosti ukládá až případný platební výměr. V případě, že na základě kontrolních zjištění nedojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je oznámením daňová kontrola ukončena a správce daně přestane vykonávat svou pravomoc, tedy ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu neukládá povinnosti, nepřiznává práva ani neprohlašuje práva a povinnosti.

[7] Vzhledem k tomu, že oznámení o ukončení daňové kontroly podle názoru městského soudu není rozhodnutím, Odvolací finanční ředitelství při nařízení jeho přezkoumání vykročilo ze své věcné příslušnosti a pravomoci; rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 8. 2023 tedy bylo podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu nicotné. Stejně tak bylo v souladu s § 105 odst. 2 písm. c) daňového řádu nicotné i následné rozhodnutí, kterým stěžovatel oznámení o ukončení daňové kontroly zrušil (viz výše). Oznámení o ukončení daňové kontroly je platné a účinné, stěžovatel proto nemůže činit žádné úkony, které mohl činit v rámci běžící daňové kontroly. Z těchto důvodů městský soud považoval pokračování v daňové kontrole za nezákonný zásah.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[8] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností, kterou se domáhá zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Podle stěžovatele městský soud napadený rozsudek vystavěl na nesprávném právním názoru, že oznámení o ukončení daňové kontroly není rozhodnutím. Stěžovatel má naproti tomu za to, že toto oznámení rozhodnutím je. Svůj názor opírá o samotnou textaci § 85 odst. 5 daňového řádu, podle kterého „[o]známení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky“. Stěžovatel odkazuje na § 109 odst. 1 daňového řádu, podle kterého se příjemce rozhodnutí může proti tomuto rozhodnutí odvolat, nestanoví-li zákon jinak. Odvolání představuje řádný opravný prostředek, který je možné uplatnit pouze vůči písemnosti, která je rozhodnutím. Zákonodárce proto oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou považoval za rozhodnutí, neboť jinak by pravidlo znemožňující brojit proti němu opravnými prostředky postrádalo smysl. Stejnou logikou je potřeba nahlížet také na absenci odůvodnění těchto oznámení. V souladu s § 102 odst. 2 daňového řádu totiž rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Zákonodárce pro tato oznámení zvolil formu rozhodnutí pro jeho vyšší právní sílu, jelikož požadoval, aby tato oznámení byla více formalizovaná zejména kvůli dříve běžnému postupu zahájení a ukončení daňové kontroly „na dálku“. Další důvod má spočívat v možnosti změny či zrušení těchto oznámení pouze dalším rozhodnutím. Stěžovatel rovněž považuje za žádoucí možnost zrušit nezákonně zahájenou kontrolu v rámci přezkumného řízení, nikoliv jen připsím. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že by oznámením nebyly ukládány žádné povinnosti, přiznávána žádná práva a ani tato práva či povinnosti nebyly prohlašovány. Naopak má za to, že práva a povinnosti spojené s daňovou kontrolou podle § 86 daňového řádu vznikají při zahájení kontroly a při jejím ukončení jsou odebrány.

[10] Zároveň stěžovatel nesouhlasí se závěrem o nicotnosti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterým bylo nařízeno přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly, a následně též rozhodnutí stěžovatele o zrušení tohoto oznámení. Odvolací finanční ředitelství je obecně nadáno kompetencí vydávat rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí ve věci správy těch daní, které jsou spravovány finančními úřady. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly by tak mohlo být „pouze“ nezákonné, nikoliv nicotné.

[11] Žalobkyně ve vyjádření uvedla, že se zcela ztotožňuje se závěry městského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Daňová kontrola není řízením, ale souborem úkonů správce daně směřujícím k prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Oznámení spojená s daňovou kontrolou nejsou rozhodnutími podle § 101 odst. 1 daňového řádu, neboť chybí jejich materiální znak. Jde pouze o podklad pro vydání rozhodnutí v daňovém řízení a případné vady v postupu správce daně mají být odstraněny v rámci odvolacího řízení. „Oznámení“ není rozhodnutím, neboť pokud by to bylo úmyslem zákonodárce, použil by slov, ze kterých by jednoznačně vyplývalo, že jde o rozhodnutí. Podle důvodové zprávy k novele, již byla tato oznámení do daňového řádu zakotvena, je hlavním účelem oznámení sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly. Cílem novely bylo zjednodušení procesu daňové kontroly, nikoli postavení oznámení na roveň rozhodnutí. Pokud by správce daně měl možnost změny či zrušení oznámení o ukončení daňové kontroly v rámci přezkumného řízení, mohla by *de facto* kdykoliv „obživnout“ řádně ukončená daňová kontrola. Tento výklad by porušoval právní jistotu daňových subjektů.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo, a jedná za něj pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je vyžadováno pro výkon advokacie. Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že napadený rozsudek stojí na předpokladu, že oznámení o ukončení daňové kontroly není rozhodnutím, a proto není způsobilé být předmětem přezkumného řízení podle daňového řádu. Městský soud se v tomto ohledu přiklonil k závěrům vyplývajícím z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2022, č. j. 25 A 230/2021-39, který dospěl k tomu, že oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou nejsou rozhodnutími pro absenci materiálního znaku. Krajský soud v Ostravě se povahu oznámení o zahájení daňové kontroly zabýval na základě žalobních bodů týkajících se nepřezkoumatelnosti a nicotnosti posuzovaného oznámení. Proti uvedenému rozsudku sice byla podána kasační stížnost, avšak Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 11. 8. 2023, č. j. 2 Afs 142/2022-37 povahou oznámení blíže nezabýval (pro rozhodování o kasační stížnosti bylo podstatné posouzení lhůty pro stanovení daně

pokračování

podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to kvůli případné prekluzi). Nejvyšší správní soud na základě nyní posuzované věci uvádí, že se neztotožňuje s hodnocením povahy oznámení, které městský soud v návaznosti na výše označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě rovněž nepovažoval za rozhodnutí.

[15] Podle § 101 odst. 1 daňového řádu platí: *„Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.“* Základním východiskem pro posouzení, zda se jedná o rozhodnutí ve smyslu daňového řádu je proto materiální znak rozhodnutí. Z tohoto předpokladu správně vycházel také městský soud, který však dospěl k závěru, že oznámení vydávaná v souvislosti s daňovou kontrolou nejsou rozhodnutími, neboť neukládají žádné povinnosti, nepřiznávají práva ani neprohlašují práva a povinnosti. Do těchto práv zasahují až rozhodnutí, která na daňovou kontrolu zpravidla navazují.

[16] Městský soud však pomíjí základní východiska judikatury, která vymezila, že proti daňové kontrole je možné brojit tzv. zásahovou žalobou (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Ve svém nedávném rozsudku ze dne 8. 1. 2025, č. j. 6 Ads 274/2023-32, se Nejvyšší správní soud zabýval povahou úkonu označeného jako „žádost“. Při tomto posouzení zdejší soud mimo jiné zdůraznil: *„Jak zásah, tak rozhodnutí (ve smyslu soudního řádu správního) se vyznačují v první řadě tím, že zasahují do právní sféry osob, lze hovořit o tzv. materiálním znaku.“* Je nepochybné, že vedením daňové kontroly dochází k naplnění k zásahu do práv a povinností daňového subjektu a vedení daňové kontroly zahrnuje materiální znak. Je tedy potřebné posoudit, zda samotné oznámení o ukončení daňové kontroly ve smyslu § 88a daňového řádu tento materiální znak rovněž zahrnuje.

[17] Podle platné a účinné právní úpravy je možné daňovou kontrolu zahájit a ukončit právě oznámením o zahájení či ukončení daňové kontroly. Možnost zásahu do právní sféry daňových subjektů prostřednictvím daňové kontroly, resp. nemožnost v zásahu pokračovat, je tedy neodmyslitelně spjata právě s těmito oznámeními, neboť bez nich vůbec není možné daňovou kontrolu vést. V souvislosti s vedením daňové kontroly pak má daňový subjekt celou řadu práv a povinností primárně procesního charakteru, která jsou obsažena zejména v § 86 daňového řádu. Zároveň je nepochybné, že pokud by vedení daňové kontroly nezahrnovalo materiální znak, nebylo by proti němu možné brojit ani zásahovou žalobou. Již samotné oznámení tak daňovému subjektu může zasáhnout do jeho práv, neboť „aktivuje“, případně „deaktivuje“ všechna tato práva i povinnosti spojené s daňovou kontrolou. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že oznámení o ukončení daňové kontroly materiální znak zahrnuje, neboť jím daňový subjekt pozbývá práva a povinnosti spjatá s daňovou kontrolou.

[18] Nadto v případě oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož povaha je podstatou posouzení této věci, daňový řád v § 88a odst. 3 stanoví, že za určité situace může doručením oznámení o ukončení daňové kontroly skončit také vyměřovací nebo doměřovací řízení. Je tedy zcela nepochybné, že právě oznámení o ukončení daňové kontroly materiální znak zahrnuje. Nejvyšší správní soud proto nemůže přisvědčit městskému soudu.

[19] Tento závěr nemůže zvrátit ani argumentace žalobkyně, která uvádí, že zákonodárce neměl v úmyslu oznámení spojená s daňovou kontrolou vymezit jako rozhodnutí. Naopak důvodová zpráva k novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb., kterým byla zakotvena oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou, výslovně uvádí, že institut oznámení představuje zvláštní typ procesního rozhodnutí – srov. v podrobnostech sněmovní tisk č. 841/0, 8. volební období, 2017-2021, digitální repozitář, www.psp.cz; viz I. obecná část (2.2 Zjednodušení kontrolních postupů), kde se uvádí: „*Oznámení o zahájení daňové kontroly je formálním aktem (rozhodnutím), kterým správce daně vymezí předmět a rozsah daňové kontroly. Jde ovšem o rozhodnutí procesní povahy, které má zjednodušenou formu a není možné proti němu uplatnit opravné prostředky.*“ Dále rovněž viz II. zvláštní část, k bodu 28 (§ 85 odst. 5), v níž se podává následující: „*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.*“ (pozn. důraz přidán Nejvyšším správním soudem).

[20] Jak správně uváděl už městský soud, zákon sice není možné dotvářet pouze na základě důvodové zprávy, jde však o důležitý zdroj pro výklad právní normy při hledání záměru zákonodárce. Podle důvodové zprávy zákonodárce skutečně zamýšlel oznámení vymezit jako procesní rozhodnutí.

[21] Ostatně i městský soud v napadeném rozsudku odkázal na usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59 A 84/2021-36, který se zabýval otázkou, zda samotné oznámení o zahájení daňové kontroly bylo v posuzovaném případě nezákonným zásahem. V této věci krajský soud dospěl k závěru, že nikoliv, což následně potvrdil také Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek ze dne 26. 5. 2023, č. j. 3 Afs 36/2022-49), který však blíže neposuzoval povahu oznámení. Akceptoval závěry vyplývající z označeného usnesení, v němž soud vycházel z toho, že v žalobě absentovalo tvrzení o přímém zásahu do práv žalobkyně, která svá tvrzení upnula právě k oznámení a nedomáhala se, aby soud žalovanému uložil zdržet se faktického provádění daňové kontroly, která u žalobkyně probíhala. Krajský soud dále uvedl, že žalobkyni není upřena možnost bránit se proti daňové kontrole záporní či deklaratorní zásahovou žalobou (body 13. a 14. odůvodnění). Těmto závěrům následně přisvědčil Nejvyšší správní soud, který zdůraznil, že k přezkumu úkonů správních orgánů na základě zásahové žaloby je obecně potřeba přistupovat zdrženlivě. Posuzované okolnosti namítané žalobkyní nenaplňovaly podmínku intenzity ani výjimečných okolností, které by přípustnost zásahové žaloby odůvodnily. Zároveň Nejvyšší správní soud zdůraznil, že žalobkyni je k dispozici účinný právní prostředek nápravy, kterým je žaloba proti konečnému rozhodnutí ve věci podle § 65 s. ř. s. (viz zejména bod [15] odůvodnění). Za této situace Nejvyšší správní soud povahu oznámení nehodnotil. Naproti tomu označený krajský soud povahu oznámení doručovaných v souvislosti s daňovou kontrolou posoudil (byť se jednalo o oznámení o jejím zahájení) a považoval je za rozhodnutí, kterými se upravuje vedení řízení a která jsou s ohledem na svou povahu, obsah a účel v souladu s § 70 písm. c) ve spojení s § 68 písm. e) s. ř. s. vyloučena ze samostatného soudního přezkumu. K tomuto závěru dospěl zejména s odkazem na důvodovou zprávu (viz výše).

pokračování

[22] Důvodovou zprávu ovšem nelze považovat za jediný zdroj pro výklad právní normy. Skutečnost, že oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou jsou rozhodnutími, lze dovodit již z jejich povahy, jak je uvedeno shora. Ke stejnému závěru lze dojít také při výkladu právní normy, který se opírá o samotný text daňového řádu, který městský soud považoval za klíčový, avšak nedovodil z něj odpovídající závěry. I z výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu vyplývá, že zákonodárce skutečně tato oznámení považoval za formalizovaná procesní rozhodnutí.

[23] Stěžovatel v tomto směru správně odkazuje na pojetí oznámení v daňovém řádu. V souladu s § 85 odst. 5 daňového řádu platí, že oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahují odůvodnění. Tato výlučka zjevně souvisí s § 102 odst. 2 daňového řádu, podle kterého rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Odůvodnění je tak obecnou náležitostí právě pro rozhodnutí, daňový řád však může nezbytnost odůvodnění u konkrétních rozhodnutí vyloučit. Pokud by oznámení neměla být rozhodnutími, postrádalo by smysl výslovně uvádět, že neobsahují odůvodnění. Toto vymezení naopak zjevně cílí právě na § 102 odst. 2 daňového řádu, jelikož jde o situaci, kdy by oznámení na základě obecných pravidel mělo být odůvodněno, avšak zákon stanoví jinak. Obdobné závěry lze vztáhnout také k další části § 85 odst. 5 daňového řádu, která uvádí, že proti oznámením doručovaným v souvislosti s daňovou kontrolou nelze uplatnit opravné prostředky. Jednotlivé opravné prostředky (ať řádné či mimořádné) pak stanoví, že je jimi možné brojit právě proti rozhodnutím. Ve vztahu k odvolání § 109 odst. 1 daňového řádu uvádí, že se příjemce rozhodnutí může proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. Stejně tak v souladu s § 117 odst. 1 daňového řádu návrh na obnovu řízení může směřovat proti pravomocnému rozhodnutí správce daně.

[24] Pokud by oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou neměla být rozhodnutími, postrádalo by smysl, aby zákonodárce nezbytnost odůvodnění a možnost využití opravných prostředků ve vztahu k těmto oznámením výslovně vyloučil, neboť jde o instituty typické právě pro rozhodnutí. I z izolovaného výkladu textu daňového řádu (tedy bez zohlednění povahy oznámení) tedy vyplývá, že oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou zákonodárce za rozhodnutí považoval.

[25] Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že pokud by zákonodárce zamýšlel, aby oznámení mělo povahu rozhodnutí, užil by slov, ze kterých by povaha oznámení jednoznačně vyplývala. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že zákonodárce výslovným vyloučením opravných prostředků a absencí odůvodnění odlišil požadavky na oznámení od obecných požadavků na rozhodnutí, tedy nepřímou užil slov, že kterých je zřejmé, že o rozhodnutí jde. Daňový řád nadto za rozhodnutí v souladu § 109 odst. 2 daňového řádu považuje také „výzvu“, kterou správce daně vyzývá příjemce k uplatnění práva nebo splnění povinností. Daňový řád tedy za rozhodnutí označuje také úkony, které jako rozhodnutí nejsou výslovně pojmenovány.

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené nemá pochybnosti o tom, že oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou (§ 85 odst. 5 daňového řádu) jsou rozhodnutími ve smyslu § 101 daňového řádu (což nutně nemusí znamenat, že se jedná o rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.). Podle § 121 odst. 1 daňového řádu je možné za splnění zde vymezených podmínek nařídit přezkoumání rozhodnutí. Nařízení přezkoumání rozhodnutí je v souladu s § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu dozorčím prostředkem, nejde

tedy o opravný prostředek. Vzhledem k tomu, že výluka uvedená v § 85 odst. 5 daňového řádu se vztahuje pouze na opravné prostředky, je možné proti oznámení uplatnit prostředky dozorcí. Vůči oznámení o ukončení daňové kontroly proto může být nařízeno přezkoumání rozhodnutí a oznámení tedy rovněž může být předmětem přezkumného řízení. Za splnění zákonných podmínek je možné v přezkumném řízení oznámení o ukončení daňové kontroly změnit nebo zrušit, a to podle § 123 odst. 5 daňového řádu.

[27] Za správnou nelze považovat ani úvahu žalobkyně, že při připuštění zrušení oznámení o ukončení daňové kontroly na základě přezkumného řízení může „obživit“ řádně ukončená daňová kontrola. Pokud totiž správní orgán dojde k závěru, že oznámení o ukončení daňové kontroly bylo vydáno v rozporu se zákonem, nelze tuto kontrolu považovat za „řádně“ ukončenou. Naopak, díky institutu přezkumného řízení je správci daně umožněno napravit svá pochybení a svůj nezákonný postup uvést do souladu se zákonem, což je jistě žádoucím výsledkem. Právě takto správce daně postupoval i v nyní posuzované věci. Nelze totiž opomenout, že důvodem pro nařízení přezkoumání rozhodnutí, resp. pro následné vedení přezkumného řízení, byl postup správce daně, který nebyl v souladu s právními předpisy, na což opakovaně upozorňovala sama žalobkyně. Ta ve vymezené lhůtě zaslala vyjádření k dosavadnímu výsledku daňové kontroly předpokládané § 88 odst. 4 daňového řádu, ve kterém vnesla výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění podle písm. a) tohoto ustanovení a současně podala návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění podle písm. b) téhož ustanovení. Toto podání však stěžovatel nijak nezohlednil a rovnou přistoupil k ukončení daňové kontroly. Právě tím stěžovatel narušil právní jistotu žalobkyně, jelikož jí upřel právo vymezené v § 88 odst. 4 daňového řádu. Tomuto právu pak odpovídá povinnost správce daně plně vypořádat podané vyjádření, kterou rovněž správce daně nesplnil. Za této situace bylo jistě v zájmu samotné žalobkyně (která ostatně proti postupu stěžovatele opakovaně brojila svými podáními), aby správce daně mohl své pochybení napravit, a ještě před ukončením daňové kontroly zohlednit výhrady a návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění, které by následně mohly mít vliv na končený výsledek daňové kontroly.

[28] Zároveň nelze umožnění přezkumu považovat za neomezenou možnost vrátit se do ukončené fáze daňového řízení. K přezkumnému řízení je možné přistoupit pouze po naplnění zákonem definovaných předpokladů, tedy rozhodně nejde o nástroj, kterým by bylo možné zvrátit ukončení daňové kontroly, které proběhlo zcela v souladu se zákonem. Pokud by daňová kontrola skutečně byla řádně ukončena, nadále zůstává možnost obnovit tuto ukončenou daňovou kontrolu pouze v souladu s § 85a daňového řádu upravujícím opakování daňové kontroly, a to za splnění zde uvedených podmínek.

[29] Dále je třeba též odmítnout závěry městského soudu o nicotnosti rozhodnutí, kterým bylo nařízeno přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly. Jak již bylo uvedeno, toto oznámení je procesním rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu a jako takové je způsobilé být předmětem přezkumného řízení podle daňového řádu. A neobstojí ani dílčí závěr o absolutní věcné nepřislušnosti Odvolacího finančního ředitelství. Absolutní věcná nepřislušnost nastává tehdy, „*jestliže o věci nerozhoduje orgán k tomu určený, nýbrž orgán jiný – takový, jemuž jsou k rozhodování svěřeny věci obsahově odlišné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 1 Afs 1/2004-58). Tak tomu však v projednávané věci nebylo. Pokud by určitý úkon byl způsobilý být předmětem přezkumného řízení (a oznámení vydávaná v souvislosti s daňovou kontrolou způsobilá jsou), bylo by to právě

pokračování

Odvolací finanční ředitelství, kdo by o nařízení přezkoumání rozhodnutí rozhodoval. Z toho je zřejmé, že právě Odvolací finanční ředitelství bylo orgánem určeným o této věci rozhodnout, jelikož nejde o orgán, jemuž jsou k rozhodování svěřeny obsahově odlišné věci. Klíčovým je, že oznámení o ukončení daňové kontroly může podléhat přezkumnému řízení a Odvolací finanční ředitelství bylo orgánem, který byl věcně příslušný k vydání rozhodnutí o nařízení jeho přezkoumání.

[30] Nejvyšší správní soud nehodnotil, zda přes výše uvedená východiska lze pokračování v daňové kontrole považovat za zákonné, či nikoliv, neboť tohoto hodnocení bude úkolem městského soudu v dalším řízení. V něm je nutno vyjít z toho, že oznámení o ukončení daňové kontroly je procesním rozhodnutím ve smyslu daňového řádu a jako takové může být předmětem přezkumného řízení (§ 121 a násl. daňového řádu). Jestliže na základě přezkumného řízení dojde ke zrušení uvedeného oznámení, jako v případě stěžovatelky, nelze k tomuto oznámení přihlížet. Je tedy zjevné, že daňovou kontrolu nelze považovat za řádně ukončenou, neboť neexistuje rozhodnutí, jímž by k tomuto ukončení došlo. Městský soud se proto bude muset zabývat otázkou, zda je pokračování v daňové kontrole zákonným postupem, či se jedná o nezákonný zásah. Pro konstatování toho, že pokračování v daňové kontrole je nezákonným zásahem, v nyní posuzované věci neobstojí závěr o předchozím ukončení daňové kontroly oznámením, které však bylo v rámci přezkumného řízení zrušeno.

5. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[32] V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Městský soud v novém rozhodnutí o věci rovněž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. dubna 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu