



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **GAMA X-Promotion spol. s r.o.**, se sídlem Dobronická 1257, Praha 4, zastoupen Mgr. Barborou Fišerovou, advokátkou se sídlem Kroftova 3370/20, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2024, č. j. 9 A 114/2023-53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2024, č. j. 9 A 114/2023-53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v nezákonném zahájení a provádění daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“), zahájené Oznámením o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 6. 2023, č. j. 5845112/23/2011-60561-103284 (dále jen „oznámení ZDK“), týkající se období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Žalobce se v konečném návrhu na vydání rozsudku domáhal rozhodnutí soudu, kterým bude žalovanému uloženo: „*Zásah žalovaného, spočívající v oznámení o zahájení daňové kontroly ze dne 27. 6. 2023, č. j. 5845112/23/2011-60561-103284, a ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně ze dne 31. 7. 2023, č. j. 663547/23/2011-60561-103284, byl nezákonný. Žalovanému se zakazuje pokračovat v daňové kontrole zahájené oznámením ze dne 27. 6. 2023, č. j. 5845112/23/2011-60561-103284.*“

II.

[2] Městský soud rozsudkem ze dne 29. 5. 2024, č. j. 9 A 114/2023-53, označil zásah žalovaného spočívající v oznámení ZDK a ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ze dne 31. 7. 2023 za nezákonný. Zároveň zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole zahájené oznámením ZDK.

[3] Městský soud poukázal na skutečnost, že akt oznámení ZDK zahrnoval i zdaňovací období 2014. Fakticky v tomto rozsahu daňová kontrola nikdy nebyla realizována, kdy sám žalovaný seznal, že daňovou kontrolu pro toto období zahájit neměl, a to pro uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, pročez dal podnět k přezkoumání tohoto oznámení ZDK k Odvolacímu finančnímu ředitelství. Důsledkem takového podnětu bylo nařízení přezkoumání oznámení ZDK a následně rozhodnutí o výsledku přezkoumání rozhodnutí, kterým bylo oznámení ZDK nadále změněno tak, že byly vypuštěny všechny skutečnosti týkající se DPPO za rok 2014. Žalobce však podal proti posledně zmíněnému rozhodnutí odvolání, o kterém nebylo ke dni rozhodování městského soudu rozhodnuto. Soud při tom podle § 87 odst. 1 věta před středníkem s. ř. s. rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí, neboť nerozhodoval pouze o určení, zda byl zásah nezákonný. S ohledem na společné zahájení daňové kontroly je třeba nahlížet na daňovou kontrolu za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 jako na jeden celek. Pokud tedy nebylo pravomocně ukončeno řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí o přezkoumání nezákonně zahájené daňové kontroly za zdaňovací období 2014, je nutné považovat daňovou kontrolu za všechna zdaňovací období za nezákonnou s tím, že její nezákonnost stále trvá. Výzvu ze dne 31. 7. 2023 je pak třeba subsumovat pod nezákonně zahájenou a vedenou daňovou kontrolu za daná zdaňovací období. Na výzvu proto nelze hledět jako na osamocený úkon, byť směřuje k prokázání skutečností vztahujících se pouze ke zdaňovacímu období 2015 a 2016. Výzva je totiž součástí celé nezákonně zahájené a vedené daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že kontrola za zdaňovacího období 2014 nebyla žalovaným jinak procesně vyřešena a přezkum oznámení o zahájení daňové kontroly za dané zdaňovací období dosud nebyl pravomocně ukončen, nelze výzvu pojmát odděleně od samotné daňové kontroly.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatel má za to, že daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 zahájenou oznámením ZDK nelze jako celek označit za nezákonný zásah. V posuzovaném případě byla daňová kontrola na DPPO za všechna tři zdaňovací období zahájena doručením jednoho oznámení. Fakticky se jedná o rozhodnutí se třemi výroky. Stěžovateli je umožněno takto postupovat především s ohledem na zásadu hospodárnosti daňového řízení. Správce daně může z důvodu hospodárnosti konat úkony pro různá řízení společně. Stěžovatel mohl též zvolit variantu, podle které by daňová kontrola za každé zdaňovací období byla zahájena samostatným oznámením. V tomto případě by byl přezkum zahájen ve věci oznámení vztahujícímu se ke zdaňovacímu období 2014, oznámení ke

pokračování

zdaňovacím obdobím 2015 a 2016 by vůbec nebyla přezkumem dotčena. Stěžovatel je toho názoru, že v daném případě ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2015 a 2016 byla daňová kontrola na DPPO zahájena ve lhůtě pro stanovení daně, přičemž ani sám žalobce zákonnost daňové kontroly na DPPO za uvedená zdaňovací období nerozporuje. Stěžovatel má dále za to, že jelikož bylo přezkoumání rozhodnutí nařízeno na oznámení ZDK pouze ohledně zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2014, týkají se odkladné účinky nařízení přezkoumání daňové kontroly pouze tohoto zdaňovacího období. Stěžovatel proto uzavřel, že vzhledem k tomu, že na daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 nelze nahlížet jako na jeden celek, není možné dovozovat nezákonnost daňové kontroly za zdaňovací období 2015 a 2016 pouze ze skutečnosti, že daňová kontrola za zdaňovací období 2014 byla zahájena až po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Není tak důvod nepokračovat v provádění daňové kontroly za zdaňovací období 2015 a 2016. Ze spisového materiálu je přitom zřejmé, že v daňové kontrole DPPO za zdaňovací období 2014 stěžovatel další úkony nečiní.

[6] Uvedené konstatování se podle stěžovatele vztahuje i k výzvě k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně ze dne 31. 7. 2023. Ani tuto výzvu, vzhledem k tomu, že směřuje k prokázání skutečností vztahujících se ke zdaňovacímu období 2015 a 2016, nelze posuzovat jako nezákonnou. Výzva je sice součástí daňové kontroly, nicméně daňové kontroly daně za zdaňovací období 2015 a 2016, tzn. daňové kontroly, kterou nelze považovat za nezákonnou.

[7] Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním názorem městského soudu uvedeným v odůvodnění rozsudku, že na daňovou kontrolu za všechna tři zdaňovací období 2014, 2015 a 2016, je třeba pohlížet jako na jeden celek, jelikož tato byla zahájena jedním oznámením o zahájení daňové kontroly. Jako zcela irrelevantní pak žalobce shledává argument, že stěžovatel mohl zvolit variantu, podle které by daňová kontrola za každé zdaňovací období byla zahájena samostatným oznámením, jelikož takovou variantu stěžovatel nezvolil. Žalobce se dále ohradil proti tvrzení stěžovatele, že zákonnost daňové kontroly za zdaňovací období 2015 a 2016 nerozporuje. Uvedené tvrzení stěžovatele je nepravdivé, když žalobce napadl žalobou nezákonnost zásahu stěžovatele týkající se všech tří zdaňovacích období, a to nejen z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, ale též pro nezákonnost výzvy k předložení dokladů a listin obsažené v oznámení o zahájení daňové kontroly týkající se všech tří zdaňovacích období 2014, 2015 a 2016, a dále pro nezákonnost výzvy k prokázání skutečností z důvodů blíže popsanych v žalobě. Žalobce dále uvedl, že stěžovatel zcela v rozporu s rozsudkem městského soudu v daňové kontrole přes soudní zákaz pokračuje. Stěžovatel opakovaně uvádí, že zjednal nápravu zahájení daňové kontroly po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období 2014 a je oprávněn pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 a 2016. Takové tvrzení je lživé, jelikož nezákonnost zahájení daňové kontroly nebyla a nemohla být v přezkumném řízení zhojena. Tvrzení stěžovatele, že je oprávněn pokračovat v daňové kontrole za zdaňovací období 2015 a 2016, a samotné pokračování v daňové kontrole ze

strany stěžovatele je pak zcela v rozporu s napadeným rozsudkem, kterým městský soud stěžovateli zakázal pokračovat v daňové kontrole jako kontrole nezákonné. Stěžovatel v rámci nezákonně vedené daňové kontroly postupuje zcela excesivně a svévolně mimo rámec právního řádu, v rozporu se základními zásadami činnosti správních orgánů a v rozporu s rozsudkem městského soudu a tímto svým postupem neoprávněně zasahuje do práv a oprávněných zájmů žalobce. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel oznámením ze dne 27. 6. 2023 zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016. Současně žalobce vyzval, aby předložil účetnictví v elektronické podobě a účetní knihy podle specifikace v daném oznámení. V běhu prodloužené lhůty k předložení dokumentů stěžovatel v souvislosti s daňovou kontrolou žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ze dne 31. 7. 2023, a to již pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 a 2016. Žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně ve svých podáních stěžovateli sděloval, že považuje zahájení daňové kontroly a výzvu ze dne 31. 7. 2023 (jakož i výzvy následně) za nezákonné. Stěžovatel si byl vědom nezákonnosti zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 z důvodu prekluze. Proto z vlastního podnětu podal návrh podle § 122 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na nařízení přezkoumání oznámení ZDK v rozsahu tohoto zdaňovacího období. Dne 28. 11. 2023 rozhodlo Odvolací finanční ředitelství jako příslušný orgán podle § 122 odst. 1 daňového řádu o nařízení přezkoumání rozhodnutí stěžovatele ze dne 27. 6. 2023, tj. oznámení o zahájení daňové kontroly, neboť lhůta pro stanovení DPPO za zdaňovací období 2014 uplynula, a před jejím uplynutím (dne 1. 7. 2023) nebyly vůči žalobci učiněny úkony, které by měly vliv na její běh. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumného jednání podal žalobce odvolání, které zamítlo Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 3. 2024. Dne 3. 4. 2024 vydal stěžovatel rozhodnutí o výsledku přezkoumání rozhodnutí, z jehož výrokové části se podává, že se z oznámení o zahájení daňové kontroly vypouští všechny skutečnosti týkající se DPPO za rok 2014. Podle odůvodnění se tak stalo pro prekluzi práva správce daně doměřit žalobci daň za toto zdaňovací období. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal v zákonné lhůtě odvolání, o němž nebylo ke dni vydání napadeného rozsudku městského soudu nadřízeným správním orgánem rozhodnuto. V daňové kontrole na DPPO za zdaňovací období 2015 a 2016 stěžovatel pokračoval a ukončil ji dne 17. 6. 2024 doručením Oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 5. 6. 2024, č. j. 4896057/24/2011-60561-103284. Na základě zjištění z daňové kontroly doměřil stěžovatel žalobci dodatečným platebními výměry ze dne 5. 6. 2024 DPPO za zdaňovací období 2015 ve výši 239 780 Kč (současně mu zrušil daňovou ztrátu ve výši 57 287 Kč

pokračování

a stanovil penále ve výši 48 529 Kč) a DPPO za zdaňovací období 2016 ve výši 250 800 Kč (a současně stanovil penále ve výši 50 160 Kč).

[12] Městský soud spatřoval nezákonný zásah stěžovatele v oznámení ZDK, kdy nahlížel na zahájenou daňovou kontrolu za zdaňovací období 2014, 2015 a 2016 jako na jeden celek. S tímto posouzením Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Jak bylo uvedeno výše, stěžovatel sice žalobci jedním úkonem formálně oznámil, že u něj zahajuje daňovou kontrolu na DPPO za uvedená tři zdaňovací období, ale tato daňová kontrola byla následně fakticky zahájena a prováděna toliko ve vztahu k zdaňovacím obdobím 2015 a 2016, čemuž odpovídá i stěžovatelem vydaná výzva k prokázání skutečností potřebných pro stanovení daně ze dne 31. 7. 2023, která se týkala prokázání skutečností vztahujících se k pouze k těmto dvěma zdaňovacím obdobím. Mezi stranami není sporu o tom, že daňová kontrola DPPO za zdaňovací období 2014 zahájena být neměla z důvodu prekluze práva správce daně stanovit daň. Jinak řečeno, oznámení ZDK ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období bylo vydáno v rozporu s § 148 odst. 1 daňového řádu. Uvedený závěr se však nevztahuje na zahájenou daňovou kontrolu DPPO za zdaňovací období 2015 a 2016. Byť stěžovatel oznámil žalobci zahájení daňové kontroly jedním úkonem (oznámením), předmět kontroly byl definován třemi výroky, kdy každý výrok se týkal jednoho zdaňovacího období. Za této situace nebyl důvod považovat toto oznámení jako celek, resp. daňovou kontrolu za všechna zdaňovací období za nezákonné. Skutečnost, že v době rozhodování městského soudu nebylo pravomocně ukončeno řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí o přezkoumání nezákonně zahájené daňové kontroly za zdaňovací období 2014, je s ohledem na výše uvedené irelevantní.

[13] Pokud jde o výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ze dne 31. 7. 2023, pak nelze odhlédnout od toho, že tato byla vydána „v souvislosti s kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016“, přičemž požadované písemnosti a doklady se vztahovaly pouze k uvedeným zdaňovacím obdobím. Předmětná výzva se tedy věcně netýkala nezákonně zahájené daňové kontroly DPPO za zdaňovací období 2014. Neobstojí proto závěr městského soudu, že předmětná výzva je součástí celé nezákonně zahájené a vedené daňové kontroly.

[14] Městský soud proto pochybil, pokud dospěl k závěru, že oznámení ZDK jako celek a výzva ze dne 31. 7. 2023 jsou nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.

[15] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[16] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. dubna 2025

David Hipšr
předseda senátu