



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudkyně Veroniky Juříčkové a soudce Petra Šuránka v právní věci žalobkyně: **ČEA Jobs Consulting s.r.o.**, sídlem Politických vězňů 1272/21, Praha 1, zastoupené JUDr. Martou Macháčkovou, Ph.D., daňovou poradkyní, sídlem Nová 246/17, Ostopovice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v pokračování daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2021 po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, č. j. 301869/23/2002-60564-111916, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 A 50/2024-83,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 A 50/2024-83, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný oznámením ze dne 1. 6. 2022 zahájil dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňovou kontrolu u žalobkyně na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2021. Oznámením ze dne 18. 1. 2023, jehož přílohou byla zpráva o daňové kontrole, žalovaný dle § 88a odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu ukončil.

[2] Odvolací finanční ředitelství shledalo, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem, neboť vydal oznámení o ukončení daňové kontroly, aniž reagoval na podání žalobkyně. Odvolací finanční ředitelství proto rozhodnutím ze dne 4. 8. 2023 nařídilo podle § 121 odst. 1 daňového řádu přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 20. 11. 2023 oznámení o ukončení daňové kontroly dle § 123 odst. 5 daňového řádu zrušil.

[3] Žalobkyně se u městského soudu domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v tom, že žalovaný v daňové kontrole pokračuje, ačkoli byla daňová kontrola ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023.

[4] Městský soud shledal, že žalovaný zásah trvá, neboť žalovaný daňovou kontrolu nadále vede a činí v ní vůči žalobkyni úkony.

[5] Městský soud se zabýval námitkou, že rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023, kterým bylo zrušeno oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023, je nicotné. Toto posouzení je totiž klíčové pro posouzení otázky, zda žalovaný může dále vést daňovou kontrolu, i když již vydal oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023.

[6] Městský soud shledal, že nařídít přezkoumání rozhodnutí (§ 121 odst. 1 daňového řádu) a vydat zrušující rozhodnutí dle § 123 odst. 5 daňového řádu je možné pouze v případě rozhodnutí, a nikoliv v případě úkonu, který rozhodnutím není. 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. Obdobně zákon správci daně nedává pravomoc a věcnou příslušnost zrušit úkon, který není rozhodnutím.

[7] Při posuzování otázky, zda oznámení o ukončení daňové kontroly je rozhodnutím, městský soud identifikoval rozpor v judikatuře krajských soudů. Konkrétně poukázal na usnesení Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 14. 1. 2022, č. j. 59 A 84/2021-36, podle nějž oznámení o zahájení daňové kontroly je určitým typem procesního rozhodnutí správce daně, jímž správce daně daňovému subjektu sděluje formální zahájení daňové kontroly, a na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 9. 4. 2024, č. j. 59 Af 4/2022-29, podle nějž oznámení o zahájení daňové kontroly není rozhodnutím, neboť nezakládá povinnosti, ani nepřiznává práva, ani práva a povinnosti neprohlašuje.

[8] Městský soud se přiklonil k závěru, že oznámení o zahájení daňové kontroly rozhodnutím není, a usoudil, že tento závěr je možné aplikovat i na oznámení o ukončení daňové kontroly.

[9] Nařídilo-li Odvolací finanční ředitelství přezkum oznámení o ukončení daňové kontroly, 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 žalovaný po zahájení přezkumného řízení zrušil své oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2023 je nadto nicotné rovněž z důvodu 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

pokračování

kontroly ze dne 18. 1. 2023 za platné a účinné. Daňová kontrola na DPH za zdaňovací období květen 2021 byla jeho doručením ukončena, a žalovaný tak již nemůže činit žádné úkony, jež měl činit v rámci běžící daňové kontroly.

[10] Z uvedených důvodů městský soud konstatoval, že zásah spočívající v pokračování daňové kontroly na DPH za zdaňovací období květen 2021 po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023 je nezákonný, žalovanému zakázal ve vedení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období květen 2021 pokračovat a přikázal mu, aby obnovil stav po doručení oznámení o ukončení daňové kontroly ze dne 18. 1. 2023.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[11] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatel namítal nesprávnost závěru, že oznámení o ukončení daňové kontroly vydané s odkazem na § 85 odst. 5 daňového řádu není rozhodnutím. Podle přesvědčení stěžovatele oznámení o ukončení daňové kontroly, stejně jako další oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou, rozhodnutím je.

[13] Dle § 85 odst. 5 daňového řádu oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. Řádným opravným prostředkem je odvolání (rozklad) a odvolat se lze pouze proti rozhodnutí. Pokud by oznámení vydávané v souvislosti s daňovou kontrolou rozhodnutím nebylo, výslovná úprava pravidla, že není možné uplatnit opravné prostředky, by byla nekoncepční. Totožnou úvahu lze uvést i ve vazbě na pravidlo, že oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění. Zde se zjevně jedná o výjimku z pravidla dle § 102 odst. 2 daňového řádu, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.

[14] Dle stěžovatele formu rozhodnutí (nikoli jen vyrozumění) zákonodárce zvolil z důvodu vyšší právní síly. Je totiž potřeba, aby oznámení bylo více formalizované, a to zejména ve vazbě na změnu způsobu zahájení a ukončení daňové kontroly, když do konce roku 2020 byla daňová kontrola zahajována a ukončována při ústním jednání, tedy za přítomnosti daňového subjektu, resp. jeho zástupce, zatímco od roku 2021 je daňová kontrola zahajována a ukončována „na dálku“. Dalším důvodem je možnost změny či zrušení oznámení. Zejména u oznámení o zahájení daňové kontroly je nutno připustit, že mohou nastat situace, kdy bude nezbytné oznámení korigovat, např. v situaci, kdy správce daně zahájil opakovanou daňovou kontrolu, ovšem nesplnil podmínky dané v § 85a daňového řádu, případně by nedopatřením zahájil daňovou kontrolu se stejným předmětem a rozsahem, která již probíhá a byla zahájena jiným správcem daně.

[15] Stěžovatel nesouhlasil s argumentem městského soudu, že oznámením o ukončení daňové kontroly nejsou ukládány žádné povinnosti, přiznávána žádná práva a ani práva či povinnosti nejsou prohlašovány. Daňový subjekt má v rámci daňové kontroly celou řadu povinností a práv. Tato práva a povinnosti jsou spojeny právě jen s daňovou kontrolou, vznikají při zahájení daňové kontroly a při ukončení daňové kontroly jsou odebrány. Oznámení doručovaná v souvislosti s daňovou kontrolou je nutné považovat za rozhodnutí, byť za zvláštní, zjednodušený typ rozhodnutí.

[16] Stěžovatel dále upozornil, že i městský soud považuje oznámení vydávané v souvislosti s daňovou kontrolou za rozhodnutí. K tomu odkázal na rozsudek městského soudu ze dne 29. 5. 2024, č. j. 9 A 114/2023-53.

[17] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání je nicotné. Obecně je Odvolací finanční ředitelství nadáno kompetencí vydávat rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí ve věci správy těch daní, které jsou spravovány finančními úřady. Pokud by stěžovatel připustil, že v nyní řešené kauze nebylo možno ve vazbě na oznámení o ukončení daňové kontroly nařídit přezkum, pak rozhodnutí o nařízení přezkumu by bylo „pouze“ nezákonné, nikoli nicotné.

[18] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] **Žalobkyně** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že oznámení o ukončení daňové kontroly poskytuje daňovému subjektu toliko informaci o ukončení určité fáze daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole tvoří soubor relevantních poznatků, jež z daňové kontroly vyplynuly. Oznámení o ukončení daňové kontroly ani zprávu o daňové kontrole nelze pokládat za rozhodnutí, jsou pouze podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně I. stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení, nikoli napravovány.

[20] Žalobkyně nesouhlasila s konstatováním stěžovatele, že při ukončení daňové kontroly jsou práva a povinnosti odebrány. Daňová kontrola není samostatným řízením, práva a povinnosti trvají po celou dobu daňového řízení.

[21] Oznámení o ukončení daňové kontroly není individuálním aktem, kterým by ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu správce daně ukládal povinnosti a přiznával práva, popř. autoritativně prohlašoval již existující práva a povinnosti. Pokud by zákonodárce mínil, že oznámení týkající se daňové kontroly je rozhodnutím ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu, použil by tomu odpovídající slova.

[22] Dále žalobkyně zdůraznila, že podle důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb., který od 1. 1. 2021 novelizoval § 85 odst. 5 daňového řádu, je hlavním účelem oznámení sdělení určité skutečnosti, která znamená zahájení, změnu nebo ukončení určité fáze daňové kontroly.

[23] Žalobkyně se neztotožnila s názorem stěžovatele, že oznámení vydávané v souvislosti s daňovou kontrolou je postaveno na roveň rozhodnutí, čímž má správce daně možnost změny či zrušení tohoto oznámení v rámci přezkumného řízení. Takový výklad by kdykoli umožnil obžिवnutí daňové kontroly. To by ale odporovalo apelačnímu principu. Případné vady rozhodnutí či postupu správce daně, které jeho vydání předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení; k tomu žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[24] Žalobkyně dále uvedla, že rozsudek městského soudu č. j. 9 A 114/2023-53, na nějž stěžovatel odkazoval, se nezabýval otázkou povahy oznámení.

[25] V doplnění vyjádření žalobkyně poukázala na judikaturu Nejvyššího soudu k rozlišení daňového řízení a řízení dílčích, resp. „poddílčích“. Dále poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 As 38/2014-59, v němž se soud zabýval výkladem § 91 odst. 1 daňového řádu ve znění z roku 2009 a z nějž podle žalobkyně vyplývá, že nejen každé daňové řízení, ale i každé dílčí řízení či procesní postup správce daně je třeba formálně zahájit a zahájení daňovému subjektu oznámit. Z uvedené judikatury žalobkyně dovozuje, že oznámení o zahájení daňové kontroly je pouze formálním úkonem správce daně, nikoliv rozhodnutím, kterým by docházelo k zásahu do právní sféry daňového subjektu. Tyto závěry podle žalobkyně dopadají i na oznámení o ukončení daňové kontroly. Daňová kontrola je součástí nalézacího řízení, které je ukončováno rozhodnutím o stanovení daně. Smyslem oznámení o ukončení daňové kontroly tak je pouze uvědomit daňový subjekt o ukončení dílčího řízení v rámci řízení nalézacího (doměřovacího), což však nezasahuje do jeho práv a povinností. Žalobkyně proto setrvala na závěru, že městský soud posoudil správně otázku zákonnosti probíhající daňové kontroly.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[27] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal mj. na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle nějž lze kasační stížnost podat 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*.

[29] Vzhledem k tomu, že bližší důvody stěžovatel v souvislosti s odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neuvedl, Nejvyšší správní soud se tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí zabýval pouze v rozsahu vyplývajícím z jeho úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu však neshledal. Důvody, které městský soud vedly k jeho rozhodnutí o tvrzeném nezákonném zásahu, jsou z odůvodnění rozsudku seznatelné. Městský soud vysvětlil úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a srozumitelně popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl.

[30] Pokud jde o věcný přezkum závěrů městského soudu v otázce povahy oznámení o ukončení daňové kontroly a na ni navazující posouzení možnosti zrušení tohoto oznámení v přezkumném řízení, Nejvyšší správní soud předesílá, že právě těmito otázkami se zabýval v rozsudku ze dne 15. 4. 2025, č. j. 5 Afs 247/2024-22, přičemž v nyní projednávané věci neshledává důvod se od právních závěrů tam vyslovených jakkoliv odlišovat. I vzhledem k totožnosti účastníků řízení v odkazované věci a věci nyní projednávané Nejvyšší správní

soud ze závěrů citovaného rozsudku plně vychází, shrnuje nosné právní argumenty a v podrobnostech na citovaný rozsudek odkazuje.

[31] Podle § 85 odst. 5 daňového řádu *oznámení doručované v souvislosti s daňovou kontrolou neobsahuje odůvodnění a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.*

[32] Podle § 101 odst. 1 daňového řádu platí, že *správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.*

[33] Rozhodnutí při správě daní je tedy zákonem definováno materiálně, svým obsahem, resp. účinky, které vyvolává v právní sféře jednotlivce. Z tohoto předpokladu správně vycházel také městský soud, který však dospěl k závěru, že oznámení vydávaná v souvislosti s daňovou kontrolou neukládají žádné povinnosti, nepřiznávají práva ani neprohlašují práva a povinnosti.

[34] Napadený rozsudek tak stojí na předpokladu, že oznámení o ukončení daňové kontroly není rozhodnutím, a proto není způsobilé být předmětem přezkumného řízení podle daňového řádu.

[35] Základním judikturním východiskem ovšem je, 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). Vedením daňové kontroly dochází k zásahu do práv a povinností daňového subjektu.

[36] 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.

[37] 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. Tím spíše právě oznámení o ukončení daňové kontroly materiální znak zahrnuje.

[38] Tento závěr nemůže zvrátit ani argumentace žalobkyně, podle níž 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

pokračování

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).

[39] 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.

[40] 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. I městský soud jej považoval za klíčový, avšak nevyvodil z něj správné závěry. I z výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu totiž vyplývá, že zákonodárce skutečně tato oznámení považoval za formalizovaná procesní rozhodnutí.

[41] 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 výluka zjevně souvisí s § 102 odst. 2 daňového řádu, podle kterého rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Odůvodnění je tak obecnou náležitostí právě 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.

[42] 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.

[43] 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.

[44] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, 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 nařídít 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 dozorčí. 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.

[45] Za správnou nelze považovat ani úvahu žalobkyně, že při připuštění zrušení oznámení o ukončení daňové kontroly na základě přezkumného řízení může „obživnout“ 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 „řádne“ 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.

[46] Zároveň nelze umožnění přezkumu považovat za neomezenou možnost vracet se do ukončené fáze daňového řízení. K přezkumnému řízení je možné přistoupit pouze při naplnění zákonem definovaných předpokladů. Rozhodně tedy 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.

[47] S ohledem na výše uvedené je třeba odmítnout závěry městského soudu o nicotnosti rozhodnutí, kterým bylo nařízeno přezkoumání oznámení o ukončení daňové kontroly. Jak již bylo uvedeno, toto oznámení je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu a jako takové je způsobilé být předmětem přezkumného řízení podle daňového řádu. Neobstojí ani dílčí závěr o absolutní věcné nepřislusnosti Odvolacího finančního ředitelství.

[48] Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 247/2024-22 nehodnotil, zda přes výše uvedená východiska lze pokračování v daňové kontrole považovat za zákonné, či nikoliv, a nečiní tak ani v nyní projednávané věci. I zde bude tohoto

pokračování

hodnocení úkolem městského soudu v dalším řízení. V něm je nutno vyjít z toho, že oznámení o ukončení daňové kontroly je 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. Daňovou kontrolu nelze považovat za řádně ukončenou, neexistuje-li 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 nezákonnosti pokračování v daňové kontrole nepostačí závěr o předchozím ukončení daňové kontroly oznámením, které však bylo v rámci přezkumného řízení zrušeno.

[49] Na platnosti výše uvedené argumentace, vycházející ze závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 247/2024-22 nic nemění ani argumentace žalobkyně obsažená v doplnění jejího vyjádření ke kasační stížnosti. Podstatnou okolností je zejména změna právní úpravy stran zahajování a ukončování daňové kontroly, provedená zákonem č. 283/2020 Sb., oproti úpravě aplikované v žalobkyní citované judikatuře.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud 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.

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

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

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

V Brně dne 16. dubna 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph. D.
předseda senátu