13. 5. 2024

ID: 118014

Daňové řízení

Splní-li daňový subjekt své daňové povinnosti přesně podle zákona, je daňové řízení zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem a reálně ukončeno rozhodnutím správce daně o stanovení daně, která by měla být v mezidobí uhrazena a toto dílčí řízení končí pouze uložením platebního výměru ve spise, pokud se stanovená částka shoduje s částkou tvrzenou daňovým subjektem. Za pojem řízení lze považovat nejen daňové řízení jako celek, ale také jednotlivé fáze daňového řízení. Definice zahájení je důležitá zejména pro řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Smyslem a účelem zahájení řízení je uvědomit osobu zúčastněnou na správě daní o tom, že je zahajováno něco, co může vstoupit do jejích práv a povinností.

Od daňového řízení je nutné striktně odlišovat dílčí řízení, která jsou již řízeními v pravém slova smyslu. S pojmem „daňové řízení“ není spojeno přímé oprávnění správce daně vstupovat do práv a povinností adresátů právní normy. Tak je tomu pouze u dílčích řízení. Daňové řízení pouze stanovuje časový úsek, v němž je možno dílčí řízení zahájit a provádět. Daňové řízení samo o sobě žádným řízením není, jedná se spíše o zastřešující pojem pro skupinu dílčích řízení. Daňovým řízením jsou v pravém slova smyslu právě až dílčí daňová řízení, a to řízení nalézací, při placení daní a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Tato dílčí daňová řízení se ještě dále člení na poddílčí řízení, jako je řízení vyměřovací, o posečkání daně apod.“). Nejen každé daňové řízení, ale i každé dílčí řízení či procesní postup správce daně je třeba formálně zahájit a takové zahájení řízení oznámit osobě zúčastněné na správě daní. Samotné podání daňového přiznání ze strany stěžovatele, coby daňového subjektu (plátce, poplatníka), neznamená, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti (úvaha správce daně), lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně. I konkludentnímu vyměření musí nutně předcházet vyměřovací řízení, které je zahájeno právě podáním daňového přiznání.

(Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky č.j. 28 Cdo 3787/2023-366 ze dne 17.1:2024)

Nejvyšší soud rozhodl v právní věci žalobce Ing. M.K., bytem v B., zastoupeného Mgr. J.H., advokátem se sídlem v P., proti žalované České republice
– Ministerstvu financí, se sídlem v P., o náhradu nemajetkové újmy, vedené u Okresního soudu ve Strakonicích pod sp. zn. 7 C 87/2022, o dovolání žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. srpna 2023, č. j. 19 Co 735/2023-338, tak, že dovolání se zamítá.

Z odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

1. Žalobce se žalobou domáhal na žalované zaplacení částky 175.608,- Kč s příslušenstvím z titulu

peněžitého zadostiučinění za nepřiměřenou délku správního (daňového) řízení vedeného Finančním úřadem pro Jihočeský kraj, územním pracovištěm ve Strakonicích, Odvolacím finančním ředitelstvím, a navazujících řízeních před správními soudy (Krajským soudem v Českých Budějovicích v řízení o žalobě a Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti) a Ústavním soudem v řízení o ústavní stížnosti, trvajících od 1. 4. 2014 (podání daňového přiznání žalobcem) do 31. 1. 2022 (doručení usnesení Ústavního soudu o odmítnutí ústavní stížnosti žalobcem podané).

2. Okresní soud ve Strakonicích (dále „soud prvního stupně“) rozsudkem ze dne 15. 12. 2022, č. j. 7 C 87/2022-264, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 2. 2023, č. j. 7 C 87/2022-284, ve spojení s usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 4. 2023, č. j. 19 Co 286/2023-289, zamítl návrh žalobce na vydání částečného rozsudku pro uznání (výrok I.), zamítl žalobu, jíž se žalobce domáhal na žalované zaplacení částky 175.608,- Kč s úrokem z prodlení ve výši 15 % ročně z této částky od 24. 9. 2022 do zaplacení (výrok II.), a žalobci uložil povinnost nahradit žalované náklady řízení ve výši 5.566,40 Kč (výrok III.).

3. Krajský soud v Českých Budějovicích (dále „odvolací soud“) k odvolání žalobce rozsudkem ze dne 15. 8. 2023, č. j. 19 Co 735/2023-338, zastavil odvolací řízení co do výroku I. rozsudku soudu prvního stupně (výrok I.), ve výrocích II. a III. rozsudek soudu prvního stupně potvrdil (výrok II.) a rozhodl o povinnosti žalobce nahradit žalované náklady odvolacího řízení ve výši 3.681,80 Kč (výrok III.).

4. Soudy nižších stupňů vyšly ze zjištění, že žalobce se domáhá po žalované zaplacení částky 175.608,- Kč s příslušenstvím z titulu peněžité satisfakce za nemajetkovou újmu způsobenou mu nepřiměřenou délkou daňového řízení, jehož předmětem bylo splnění jeho povinnosti coby daňového subjektu k zaplacení daně z příjmu fyzické osoby za zdaňovací období roku 2013, k níž žalobce podal dne 1. 4. 2014 daňové přiznání. Dne 16. 6. 2016 žalovaná zahájila u žalobce daňovou kontrolu, na základě které dne 5. 3. 2018 vydala dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmu ve výši 762.465,- Kč a současně uložena povinnost uhradit daňové penále ve výši 152.492,- Kč. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 6. 5. 2019, jež nabylo právní moci dne 16. 5. 2019, zamítlo. Následně podaná žaloba proti zmíněnému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla odmítnuta pro opožděnost usnesením Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 7. 2021, č. j. 59 Af 5/2019-33, ve spojení s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2021, č. j. 9 Afs 170/2021-21 (toto usnesení je - stejně jako dále označená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu
- přístupné na webových stránkách Nejvyššího správního soudu https://www.nssoud.cz). Proti označenému usnesení Nejvyššího správního soudu směřující ústavní stížnost Ústavní soud usnesením ze dne 25. 1. 2022, sp. zn. IV. ÚS 3007/21, jež je - shodně jako dále označené rozhodnutí Ústavního soudu - přístupné na webových stránkách Ústavního soudu https://nalus.usoud.cz, odmítl pro zjevnou neopodstatněnost.

5. Po právním posouzení uvedených skutkových zjištění, které vycházelo z aplikace ustanovení zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 82/1998 Sb.“ nebo „OdpŠk“), oba soudy nižších instancí dovodily, že v přítomné věci nedošlo k nesprávnému úřednímu postupu ve smyslu ustanovení § 13 odst. 1 věty druhé a třetí OdpŠk, neboť posuzované daňové řízení neprobíhalo nepřiměřeně dlouhou dobu, jestliže trvalo od zahájení daňové kontroly dne 16. 6. 2016 do rozhodnutí odvolacího orgánu o vydaném dodatečném platebním výměru dne 6. 5. 2019, jež se stalo pravomocným dne 16. 5. 2019. Konstatovaly, že v průběhu celého daňového řízení správce daně činil jednotlivé úkony konzistentně a v časové souslednosti, přičemž k prodlužování řízení přispíval sám žalobce. Podotkly, že datum ukončení posuzovaného řízení nelze vztahovat ke dni rozhodnutí o žalobě podané proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 5. 2019, jelikož žaloba byla podána opožděně, přičemž soudní řízení se týkalo otázky její

včasnosti, nikoli věcné správnosti rozhodnutí vydaných v doměřovacím daňovém řízení.

II. Dovolání, vyjádření k dovolání

6. Proti rozsudku odvolacího soudu (dle obsahu dovolání toliko proti výroku II. a akcesorickému výroku III.) podal žalobce dovolání. Splnění předpokladů přípustnosti dovolání ve smyslu ustanovení § 237 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „o. s. ř.“), spatřuje v odklonu odvolacího soudu od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu reprezentované stanoviskem občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 13. 4. 2011, sp. zn. Cpjn 206/2010, jež bylo uveřejněno pod číslem 58/2011 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek (dále „Stanovisko“), a rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. 30 Cdo 2742/2009 (označené stanovisko i zmíněné rozhodnutí, stejně jako dále citovaná rozhodnutí dovolacího soudu, jsou přístupná na webových stránkách Nejvyššího soudu https://www.nsoud.cz), podle nichž konečným okamžikem řízení ve smyslu ustanovení § 32 odst. 3 OdpŠk je okamžik nabytí právní moci posledního rozhodnutí, k jehož vydání v daném řízení došlo. Má za to, že za konečný okamžik posuzovaného daňového řízení nelze považovat den doručení žalobou napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalobci, neboť žalobce o opožděném podání žaloby nevěděl a spoléhal na to, že opožděná není, o čemž svědčí i následná kasační stížnost, v níž žalobce zpochybňoval výpočet lhůty pro podání žaloby. Zdůraznil, že nejistota z výsledku posuzovaného daňového řízení tak u žalobce panovala i po dobu soudního řízení. Dále předkládá k posouzení otázku, dle jeho mínění rozhodovací praxí dovolacího soudu dosud neřešenou, a sice, ke kterému okamžiku se váže počátek řízení, jde-li o řízení daňové. Nesouhlasí se závěrem odvolacího soudu, jenž počátek posuzovaného daňového řízení spojil se zahájením daňové kontroly. Domnívá se totiž, že daňové řízení zahájené podáním daňového přiznání musí být vždy ukončeno rozhodnutím o stanovení daně, přičemž již od podání řádného daňového přiznání je daňový subjekt v nejistotě o výsledku řízení. Navrhl, aby dovolací soud rozsudek odvolacího soudu zrušil a věc vrátil odvolacímu soudu k dalšímu řízení.

7. Žalovaná se k dovolání žalobce vyjádřila prostřednictvím Generálního finančního ředitelství nesouhlasně a navrhla, aby Nejvyšší soud dovolání odmítl. Ve vztahu k právní otázce určení okamžiku skončení nepřiměřeně dlouhého řízení působícího vznik nemajetkové újmy poškozeného odkázala na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 29. 8. 2017, sp. zn. 30 Cdo 3968/2015, a ze dne 19. 4. 2023, sp. zn. 28 Cdo 628/2023, z nichž vyzdvihla konkluze o potřebě rozlišovat okamžik skončení řízení v procesním slova smyslu, tedy vydáním posledního rozhodnutí ve věci, a okamžik, kdy účastník řízení ještě může řízení vnímat z hlediska újmy, za níž odškodnění požaduje, jako trvající. V případě druhé dovolatelem vymezené otázky žalovaná obsáhle poukázala na smysl a účel daňového řízení vyplývající z jeho právní úpravy v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon č. 280/2009 Sb.“ nebo „daňový řád“), jež se diametrálně liší od dovolatelova názoru, že jeho smyslem je udržovat po celou dobu, po kterou může být daňová povinnost stanovena (§ 148 daňového řádu), daňový subjekt v nejistotě a obavě, a tím jej přimět k tomu, aby daňové povinnosti spravoval s nejvyšší možnou pečlivostí po celou dobu zákonem vymezené lhůty. Žalovaná oponovala správnosti tohoto názoru tvrzením, že účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daně, jež daňový řád umožňuje v ustanovení § 140 provést i konkludentním způsobem, tj. daňový subjekt daň přizná a vypočte sám a za předpokladu správného vyměření nemá správce daně důvod uplatnit postupy ve správě daní, jež by formálně zahájily prověřování daňové povinnosti.

III. Přípustnost dovolání

8. Nejvyšší soud jako soud dovolací (§ 10a o. s. ř.) po zjištění, že dovolání bylo podáno proti pravomocnému rozhodnutí odvolacího soudu, u něhož to zákon připouští (§ 236 odst. 1 o. s. ř.),

oprávněnou osobou (účastníkem řízení) v zákonné lhůtě (§ 240 odst. 1, věta první, o. s. ř.) a že je splněna i podmínka povinného zastoupení dovolatele advokátem (§ 241 odst. 1 o. s. ř.), zabýval se tím, zda je dovolání žalobce přípustné (§ 237 o. s. ř.).

9. Podle ustanovení § 237 o. s. ř. není-li stanoveno jinak, je dovolání přípustné proti každému rozhodnutí odvolacího soudu, kterým se odvolací řízení končí, jestliže napadené rozhodnutí závisí na vyřešení otázky hmotného nebo procesního práva, při jejímž řešení se odvolací soud odchýlil od ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu nebo která v rozhodování dovolacího soudu dosud nebyla vyřešena nebo je dovolacím soudem rozhodována rozdílně anebo má-li být dovolacím soudem vyřešená právní otázka posouzena jinak.

10. Dovolání není přípustné pro řešení žalobcem předkládané otázky stanovení okamžiku, k němuž z hlediska přiměřenosti délky řízení skončilo posuzované daňové řízení, neboť nastolená právní otázka již byla v rozhodovací praxi dovolacího soudu řešena, odvolací soud se od judikaturou přijatého řešení neodchýlil a není žádného důvodu tuto otázku dovolacím soudem znovu posoudit odchylně.

11. Posuzování délky řízení, jež je vymezena svým počátkem a koncem (srovnej zejména část III. Stanoviska), se pak dle ustálené judikatury dovolacího soudu ne vždy striktně odvíjí od počátku a konce řízení dle procesních předpisů, neboť vždy je nutné mít na zřeteli, že má být odškodněna nemajetková újma spočívající v nejistotě ohledně výsledku řízení. Pro stanovení počátku a konce řízení je tudíž významné nejen, že řízení dle procesních předpisů trvá, ale zejména, že účastník je jako trvající vnímá (srovnej např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. 30 Cdo 243/2015, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 6. 2013, sp. zn. 30 Cdo 664/2013). Relevantním okamžikem určujícím konec řízení je tedy den, jímž byla tato nejistota odstraněna (srovnej usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3634/2020). Pokud tudíž v některém bodě řízení bylo účastníku řízení již zřejmé, že mu bude, resp. nebude, vyhověno, je nutné z hlediska posouzení přiměřenosti délky řízení tento okamžik považovat za konec řízení, ač řízení nebylo formálně ukončeno v souladu s procesními předpisy, neboť v dalším průběhu řízení, již pouze formálně trvajícího, účastník nemohl být v nejistotě ohledně jeho výsledku (obdobně viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. 30 Cdo 243/2015, či usnesení Nejvyššího soudu ze dne 24. 6. 2013, sp. zn. 30 Cdo 664/2013, a ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. 30 Cdo 2284/2022).

12. Jestliže žalobci bylo dne 16. 5. 2019 doručeno (a téhož dne nabylo právní moci) rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 3. 2018, pak tímto dnem posuzované daňové řízení z hlediska zákona č. 82/1998 Sb. skončilo, neboť žalobce v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě (viz ustanovení § 72 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů) proti označenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nebrojil žalobou, čímž – jakožto pán sporu (dominus litis) – vyjádřil, že na dalším vedení řízení nemá zájem. Pokud žalobce inicioval řízení před správními soudy po marném uplynutí prekluzivní lhůty k podání žaloby, nelze v takovém případě vycházet z toho, že by žalobce v tomto rozsahu uplatňoval či bránil nárok, o němž se jednalo v původním (správním) řízení. Nedodržení zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby tak nemohlo ovlivnit nejistotu žalobce o výsledku řízení, jenž byl již předznamenán shora citovaným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství. Odpovědnost státu za nemajetkovou újmu totiž nelze spojovat s postupem právního zástupce žalobce, jenž coby právní profesionál (advokát) žalobu v zákonné lhůtě nepodal.

13. Otázka určení okamžiku skončení řízení pro účely posouzení nároku na náhradu nemajetkové újmy za nepřiměřenou délku daňového řízení tak byla ze strany odvolacího soudu vyřešena v souladu se shora předestřenou rozhodovací praxí Nejvyššího soudu, tedy konkrétně i se Stanoviskem a dále i s rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. 30 Cdo 2742/2009, a ze dne 28. 2. 2012, sp.

zn. 30 Cdo 2721/2011, s nimiž dovolatel konkluze rozsudku odvolacího soudu poměřuje. V odkazovaných rozhodnutích byl dovolací soud konfrontován z - od přítomné právní věci - nesouměřitelnými skutkovými okolnostmi (posuzování přiměřené délky trestního řízení a stavebního řízení dle zákona č. 50/1976 Sb.), v jejichž závislosti formuloval obecné judikatorně ustavené teze o zkoumání počátku a konce průtažného řízení. Do poměrů projednávané věci rovněž nedopadají závěry z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 29. 8. 2015, sp. zn. 30 Cdo 3968/2015, na nějž oba účastníci řízení v dovolání, respektive ve vyjádření k dovolání, odkazují. Názor o absenci nejistoty poškozeného o výsledku řízení vážící se k podání odvolání subjektivně nelegitimovaným účastníkem řízení v civilním řízení nelze principiálně vztáhnout na případ opožděné správní žaloby podané jediný den po uplynutí prekluzivní lhůty. V obou procesních situacích již sice poškozený neuplatňuje či se nebrání nároku, o němž bylo rozhodováno v předcházející fázi řízení, nicméně zjevnost procesního omylu při podání opravného prostředku účastníkem řízení, jenž k tomu není oprávněn, je podstatně větší.

14. Dovolání žalobce je ovšem přípustné pro řešení otázky, jež v rozhodovací praxi Nejvyššího soudu nebyla dosud posuzována, a sice zda nejistota daňového subjektu o výsledku daňového řízení nastává až zahájením daňové kontroly k prověření správnosti jím přiznané a stanovené, respektive i uhrazené, daně (v daném případě z příjmu fyzických osob), kterýžto okamžik coby rozhodný pro počátek žalobcem tvrzeného průtažného daňového řízení vzal za rozhodný odvolací soud (aprobací právních závěrů soudu prvního stupně), nebo již podáním daňového přiznání, jímž je, dle mínění žalobce, daňové řízení zahájeno, a od tohoto okamžiku po celou dobu trvání lhůty určené ustanovením § 148 daňového řádu je daňový subjekt udržován v nejistotě, zda daňovou povinnost splnil řádně. Odpověď na tuto otázku nelze bezezbytku nalézt v závěrech rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3118/2020 a ani v rozhodnutí Nejvyššího soudu na něj odkazujících (viz např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 5. 2022, sp. zn. 30 Cdo 1291/2022, nebo usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 3. 2023, sp. zn. 30 Cdo 2954/2022), neboť v těchto rozhodnutích byla řešena otázka, zda do daňového řízení lze z hlediska úvah o nepřiměřené délce posuzovaného průtažného řízení zahrnout i dobu trvání daňové kontroly. Kladná odpověď na uvedenou otázku se pak odvíjela od judikatorních tezí (ustavených nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2020, sp. zn. II. ÚS 570/20, a na něj navazujícím rozsudkem velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 9. 12. 2020, sp. zn. 31 Cdo 2402/2020), „že daňová kontrola je jedním z dílčích oprávnění správce daně v rámci daňového řízení a že daňové řízení včetně daňové kontroly představuje právním řádem legitimovaný zásah do vlastnictví a dotýká se i práva na informační autonomii jednotlivce, které je dotčeno právě v průběhu daňové kontroly. Jedná se tedy o řízení, jehož předmětem je základní právo a svoboda, v jehož rámci žalobkyni (pozn.: v odkazované věci) svědčilo právo na přiměřenou délku řízení.“

IV. Důvodnost dovolání

15. Po přezkoumání napadeného rozsudku odvolacího soudu ve smyslu ustanovení § 242 odst. 1 o. s. ř., jež takto provedl bez jednání (§ 243a odst. 1 věty první o. s. ř.), dospěl Nejvyšší soud k závěru, že dovolání žalobce není v rozsahu, v němž bylo shledáno přípustným (viz bod 15. odůvodnění tohoto rozsudku), důvodné.

16. Zmatečnosti [§ 229 odst. 1, § 229 odst. 2 písm. a) a b) a § 229 odst. 3 o. s. ř.] a ani jiné vady řízení, jež mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí a k nimž dovolací soud u přípustného dovolání přihlíží z úřední povinnosti (§ 242 odst. 3 o. s. ř.), nejsou v dovolání namítány a z obsahu spisu se nepodávají.

17. Skutkový stav věci, na němž byl rozsudek odvolacího soudu založen, nemohl být dovoláním zpochybněn, a proto z něj Nejvyšší soud při dalších úvahách vychází.

18. O nesprávné právní posouzení věci (naplňující dovolací důvod podle § 241a odst. 1, část věty před středníkem, o. s. ř.) jde tehdy, posoudil-li odvolací soud věc podle právní normy, jež na zjištěný skutkový stav nedopadá, nebo právní normu, sice správně vybranou, nesprávně vyložil, případně ji na daný skutkový stav nesprávně aplikoval.

19. Podle článku 38 odst. 2 věta první Listiny základních práv a svobod (dále „Listina“) každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů a v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.

20. Podle ustanovení § 1 odst. 1 OdpŠk stát odpovídá za podmínek stanovených tímto zákonem za škodu způsobenou při výkonu státní moci.

21. Podle ustanovení § 13 odst. 1 OdpŠk stát odpovídá za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem. Nesprávným úředním postupem je také porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě. Nestanoví-li zákon pro provedení úkonu nebo vydání rozhodnutí žádnou lhůtu, považuje se za nesprávný úřední postup rovněž porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v přiměřené lhůtě.

22. Právní otázku, jež je v poměrech přítomné právní věci předložena Nejvyššímu soudu k řešení, nelze zodpovědět bez toho, aniž by byl připomenut smysl, účel a povaha daňového řízení, jak je reflektován v daňovém řádu, v důvodové zprávě k daňovému řádu, v odborné (komentářové) literatuře a parciálně i v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu.

23. Podle ustanovení § 1 daňového řádu správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (odstavec 2). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (odstavec 3). Daňovým tvrzením je řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování [odstavec 4 písmeno a)].

24. Podle ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.

25. Podle ustanovení § 134 odst. 3 daňového řádu daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení a) nalézací (vyměřovací, doměřovací), b) při placení daní, c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

26. Podle ustanovení § 135 daňového řádu řádné daňové tvrzení je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to zákon ukládá, nebo daňový subjekt, který je k tomu správcem daně vyzván (odstavec 1). Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (odstavec 2).

27. Podle ustanovení § 139 odst. 1 daňového řádu daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.

28. Podle ustanovení § 140 odst. 1, věta první, daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola.

29. Právní úprava obsažená v daňovém řádu vychází z legislativního záměru, že „daňové řízení je založeno primárně na aktivitě daňových subjektů. Koncepce daňového systému v České republice tak spočívá na tom, že daňový subjekt je tím, kdo je povinen sám daň vypočítat a deklarovat správci daně. Tato koncepce vychází logicky z toho, že je to právě daňový subjekt, kdo má nejlepší přehled o svých ekonomických aktivitách. Současně však na daňový subjekt klade požadavek, aby věděl, že jím realizovaná konkrétní aktivita zdanění podléhá. Je to tedy daňový subjekt, kdo musí v první fázi posoudit, zda u něj nastaly skutečnosti, s nimiž jednotlivé daňové zákony spojují vznik daňové povinnosti, a pokud ano, je povinen si výši daně sám vypočítat (Novotná, M., Jordanovová, K., Krupičková, L., Šotník, J. Daňové řízení. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 1 – 9)

30. Z důvodové zprávy zákona č. 280/2009 Sb. vyplývá, že splní-li daňový subjekt své daňové povinnosti přesně podle zákona, je daňové řízení zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem a reálně ukončeno rozhodnutím správce daně o stanovení daně, která by měla být v mezidobí uhrazena a toto dílčí řízení končí pouze uložením platebního výměru ve spise, pokud se stanovená částka shoduje s částkou tvrzenou daňovým subjektem, což je optimální průběh daňového řízení (Zvláštní část, k ustanovení § 134).

31. Z komentářové literatury k daňovému řádu se podává, že „za pojem řízení přitom lze považovat nejen daňové řízení jako celek, ale také jednotlivé fáze daňového řízení. Definice zahájení tak bude důležitá zejména pro řízení nalézací, řízení při placení daní a řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Smyslem a účelem zahájení řízení je uvědomit osobu zúčastněnou na správě daní o tom, že je zahajováno něco, co může vstoupit do jejích práv a povinností. Proto daňový řád zde lpí na formalizaci tohoto postupu. Užití pojmu řízení je v daňovém řádu zavádějící, protože daňové řízení definuje časový úsek, v němž může, ale také nemusí docházet k faktickému řízení, tj. k aktivní činnosti správce daně vedoucí zpravidla k vydání rozhodnutí. Od daňového řízení je proto nutné striktně odlišovat dílčí řízení, která jsou již řízeními v pravém slova smyslu. S pojmem „daňové řízení“ není spojeno přímé oprávnění správce daně vstupovat do práv a povinností adresátů právní normy. Tak je tomu pouze u dílčích řízení. Daňové řízení pouze stanovuje časový úsek, v němž je možno dílčí řízení zahájit a provádět. Tato skutečnost významně redukuje význam daňového řízení, oproti srovnání s řízeními podle procesních předpisů jiných právních odvětví (např. trestní řízení, správní řízení, soudní řízení)……Výsledkem vyměřovacího řízení, které je zahájeno podáním daňového přiznání nebo vyúčtováním nebo z moci úřední, je vydání rozhodnutí (platebního výměru). V tomto rozhodnutí správce daně akceptuje tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti……Zásada hospodárnosti se projevuje v ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu, když umožňuje správci daně neoznamovat daňovému subjektu vydané rozhodnutí tam, kde toto rozhodnutí je v souladu s daňovým přiznáním či vyúčtováním daňového subjektu. Neodchyluje-li se tak vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí výsledek vyměření (platební výměr) daňovému subjektu oznamovat“ (Lichnovský, O., Ondrýsek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 380 – 382, 577 – 579, 587 – 588, 589 – 593). Obdobným způsobem chápou povahu daňového řízení i další komentářové zdroje (viz Praktický komentář v ASPI k ustanovení § 134 daňového řádu: „Daňové řízení samo o sobě žádným řízením není, jedná se spíše o zastřešující pojem pro skupinu dílčích řízení. Daňovým řízením jsou v pravém slova smyslu právě až dílčí daňová řízení, a to řízení nalézací, při placení daní a o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Tato dílčí daňová řízení se ještě dále člení na poddílčí řízení, jako je řízení vyměřovací, o posečkání daně apod.“).

32. Problematika povahy daňového řízení sestávajícího se z několika dílčích řízení, jež musí být správcem daně formálně zahájena, byla řešena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.

10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyložil, že „z § 91 odst. 1 daňového řádu z roku 2009 plyne závěr, že nejen každé daňové řízení, ale i každé dílčí řízení či procesní postup správce daně je třeba formálně zahájit a takové zahájení řízení oznámit osobě zúčastněné na správě daní. … Smyslem zavedení nového, formalizovanějšího způsobu zahájení daňového řízení bylo posílení právní jistoty těch, kterých se řízení týká (srov. důvodovou zprávu k § 91 odst. 1 daňového řádu z roku 2009). Oznámení o zahájení řízení má seznámit jeho účastníky s tím, o čem se řízení vede, v jakém rozsahu, na základě jaké skutečnosti se zahajuje apod.“ V rozsudku ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010-83, se pak Nejvyšší správní soud zabýval problematikou „konkludentního vyměření daně“ v podmínkách předchozí právní úpravy, tj. ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě a daní a poplatků. Dovodil, že „samotné podání daňového přiznání ze strany stěžovatele, coby daňového subjektu (plátce, poplatníka), neznamená, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti (úvaha správce daně), lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně. I konkludentnímu vyměření musí nutně předcházet vyměřovací řízení, které je zahájeno právě podáním daňového přiznání (viz shora citované rozsudky zdejšího soudu). Poznámka správce daně o předepsání (fakticky nevyměřené) daně, učiněná na jednotlivých daňových přiznáních, nemůže vyměření daně nahradit – jde jen o interní úkon správce daně, který má kladnou či zápornou daňovou povinnost (předtím vyměřenou) promítnout na osobní daňový účet daňového subjektu“ (pozn: Postupy podle ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu a podle dřívější úpravy obsažené v ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. jsou v principu stejné. Liší se však v tom, že dle současné úpravy vyměřovací řízení končí formálně vydáním platebního výměru, který se ovšem neoznamuje).

33. V poměrech přítomné právní věci lze s ohledem na právě připomenutá východiska vztahující se ke smyslu a účelu daňového řízení a jeho povahy, jak jsou reflektována v komentářové literatuře a pro účely využití v této věci částečně i v označených rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, přitakat argumentaci žalobce, že ve smyslu ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu je daňové řízení zahájeno, nejde-li o zahájení správcem daně z úřední povinnosti, podáním daňového tvrzení, jež je obsaženo v daňovém přiznání. Tímto okamžikem je také zahájena vyměřovací fáze nalézacího řízení ve smyslu ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu. Tato fáze dílčího daňového řízení ovšem není spojena s formálním postupem správce daně, jenž by prováděné prověřování, zda daňový subjekt daň řádně přiznal, stanovil a uhradil, a její výsledek ve vztahu k daňovému subjektu jakkoliv komunikoval (vyjma případu, kdy daňový subjekt o zaslání platebního výměru požádá - § 140 odst. 3 daňového řádu). Prověření, zda daňový subjekt splnil řádně svou daňovou povinnost, totiž může vyústit v postup podle ustanovení § 140 odst. 1 daňového řádu tehdy, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem. Správce daně pak v takovém případě výsledek vyměření je povinen formalizovaným rozhodnutím v podobě platebního výměru daňovému subjektu oznámit jen na základě jeho žádosti. Nekonání správce daně po zahájení vyměřovacího řízení podáním daňového přiznání si proto nelze při existenci odůvodněného předpokladu, že daňový subjekt daň přiznal, její výši stanovil a uhradil ve správné výši v řádném daňovém přiznání vykládat tak, jak činí v dovolání žalobce, a sice že správce daně již od počátku udržuje daňový subjekt v nejistotě o výsledku daňového řízení. Dílčí fáze daňového řízení až do okamžiku, kdy je daňový subjekt buď vyzván k tomu, aby odstranil pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového tvrzení, popřípadě písemností, jež k daňovému tvrzení předložil (§ 89 daňového řádu), anebo je mu za týmž účelem doručeno oznámení o zahájení daňové kontroly (§ 85 a § 87 daňového řádu), tak nemusí být spojena s vědomostí daňového subjektu o tom, že by za účelem prověření řádného splnění daňové povinnosti vůči němu správce daně hodlal využít kontrolní postupy případně směřující k vyměření (doměření) daně ve správné (zákonu odpovídající) výši a uplatnit sankci v podobě daňového penále (§ 251 daňového řádu). Do uvedeného okamžiku tudíž nejistota či obava, zda daňový subjekt splnil daňovou povinnost řádně, není vyvolána postupem správce daně, ale - za předpokladu, že taková obava či nejistota poplatníka tíží - podáním neúplného, nepravdivého či neprůkazného daňového tvrzení, jež vychází z vědomosti daňového subjektu samotného.

34. Protože nejistota žalobce o výsledku daňového řízení nemohla být od okamžiku podání daňového přiznání dne 1. 4. 2014 do dne 15. 6. 2016, kdy bylo žalobci oznámeno zahájení daňové kontroly příslušným správcem daně, vyvolána nesprávným úředním postupem, za nějž by v režimu ustanovení § 13 odst. 1 OdpŠk odpovídala žalovaná, nelze pro účely náhrady nemajetkové újmy s označeným obdobím počítat jako dobou trvání řízení, za nějž by mohlo být odškodnění přiznáno; dovolání žalobce tudíž není důvodné.

35. Z uvedeného je zřejmé, že rozsudek odvolacího soudu z hlediska uplatněného dovolacího důvodu nesprávného právního posouzení věci (při aplikaci ustanovení článku 38 odst. 2 Listiny, § 1 odst. 1 a § 13 odst. 1 OdpŠk ve vazbě na ustanovení daňového řádu citovaná v bodech 24. až 29. odůvodnění tohoto rozsudku z hlediska posouzení počátku daňového řízení, za jehož tvrzenou nepřiměřenou délku žádal žalobce náhradu nemajetkové újmy způsobenou nesprávným úředním postupem) obstojí. Nejvyšší soud proto dovolání žalobce podle ustanovení § 243d odst. 1 písm. a) o. s. ř. zamítl.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Odměna advokáta
- Obydlí
- Územní plán
- Základní vzdělávání (exkluzivně pro předplatitele)
- Žalobní argumentace (exkluzivně pro předplatitele)
- Zastavení exekuce
- Majetková podstata (exkluzivně pro předplatitele)
- Náhrada škody (exkluzivně pro předplatitele)
- Náhrada škody zaměstnancem
- Náklady řízení (exkluzivně pro předplatitele)
- Zajištění dluhu (exkluzivně pro předplatitele)