



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci žalobce **MRB Sazovice, spol. s r.o.**, IČ: 63488051, sídlem Sazovice 191, zastoupeného společností **GOODWILL PARTNER, s.r.o.**, se sídlem Praha 4, U Dubu 691/48, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647, jímž posoudil žádost žalobce ze dne 10. 4. 2015 o prošetření způsobu vyřízení stížností jako nedůvodnou,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a shrnutí postupu správních orgánů

[1] Dne 3. 2. 2015 byla Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“ nebo „správce daně“) doručena žalobcova stížnost dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), označená jako „Stížnost dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňový řád“. Podanou stížností napadal žalobce postup správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole, spočívající „*ve způsobu zvoleného stanoviska k argumentaci žalobce*“. Správce daně neuvedl, kdy má za to, že bylo projednáno kontrolní zjištění, když se k argumentaci žalobce dosud nevyjádřil, vč. navržených důkazních prostředků. Stejného dne (3. 2. 2015) podal zástupce žalobce v průběhu jednání u správce daně stížnost na nesprávný postup správce daně do Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 daňového řádu. Jednalo se o Protokol, v jehož předmětu bylo uvedeno: Projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011, dále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben - prosinec 2009, leden - prosinec 2010 a leden - prosinec 2011. Do Protokolu žalobce namítl nesprávný postup správce daně v důkazním řízení, jenž odepřel provést zhodnocení důkazů, projednat kontrolní zjištění, resp. zprávu o daňové kontrole, s tím, že téhož dne (3. 2. 2015) žalobce právě proti tomu podal stížnost (žalobce požadoval umožnit konfrontaci rozdílných stanovisek k jednotlivým bodům kontrolních závěrů v přehledné formě tak, aby k nim bylo možno přiřadit důkazní stanoviska správce daně nebo žalobce). Žalobce zpracoval dne 10.12. 2014 souhrnné stanovisko ke kontrolním zjištěním, avšak správce daně v reakci na to sdělením ze dne 20. 1. 2015 nesplnil požadavky řádného projednání zprávy, neboť nezaujal stanovisko k jednotlivým bodům vyjádření žalobce, v nichž poukazyval na to, že jednotlivé důkazy nebyly provedeny. Místo projednávání zprávy o daňové kontrole byla žalobci předložena písemnost Zpráva o daňové kontrole o rozsahu 156 stran s výzvou k jejímu převzetí a podepsání. Žalobce proto požadoval po správci daně nápravu ve smyslu § 261 daňového řádu s tím, že námitky nesprávného hodnocení důkazních prostředků budou vypořádány v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce se nedomáhal nového posuzování předkládaných důkazních prostředků, nýbrž požadoval, aby správce daně pristoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobci nadále nebylo zřejmé, ke kterému dni má správce daně za to, že kontrolní zjištění bylo projednáno. Dále požadoval, aby správce sdělil, z jakého důvodu neposuzoval znalecký posudek jako důkaz o správnosti zdanění příjmů a proč trvá na důkazní povinnosti žalobce prokazovat daňovou relevanci provizí za zprostředkování, když žalobce vysvětlil, že nejde o takové provize; a dále požadoval uvést, proč do dnešního dne nevyřídil správce daně námitku neslučitelnosti s právem EU.

[2] Obsah poslední citované stížnosti (uplatněné do protokolu) žalobce dále zrekapituloval podáním ze dne 5. 2. 2015, které bylo opět označeno jako „Stížnost dle § 261 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňový řád“. Rekapitulaci námitek v tomto podání žalobce podpořil návrhem, aby se správce daně vyjádřil ke všem navrženým důkazům a posoudil otázku neslučitelnosti práva s přímo účinnými normami EU (podle žalobce správce daně nevypořádal v průběhu daňové kontroly námitku neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU). V této souvislosti žalobce odkázal na názor žalovaného vyjádřený ve „Vyrozměnění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14.1.2015, č.j. 889/15/5100-41457-711503, v němž posoudil žalobcovu dřívější stížnost jako nedůvodnou s tím, že správce daně je povinen vypořádat námitky k průběhu dokazování v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole, což však v dané věci správce daně odmítl učinit. Následně dne 16. 2. 2015 finanční úřad obdržel žalobcovu podání označené jako „Stížnost na nesprávný postup správce daně v daňové kontrole“, v němž žalobce opakovaně požadoval po správci daně,

aby umožnil projednání kontrolního zjištění a odkázal na pravidlo, že v rámci projednávání má žalobce právo se seznámit s výsledky dokazování, uplatnit své námitky a návrhy a správce daně má povinnost se k nim vyjádřit. Žalobci dosud nebylo přiznáno právo na přítomnost při projednání výsledku dokazování. Žalobce proto navrhl, aby správce daně osvědčil nesprávnost původního postupu, rozhodl o námitce neslučitelnosti a umožnil projednat výsledky důkazního řízení v souladu s návrhy žalobce. Dne 26. 3. 2015 obdržel správce daně „Stížnost proti nesprávnému postupu správce daně“, v němž žalobce zopakoval dosavadní námitky a připomněl základní zásady daňového řízení dle § 5 odst. 3, § 6 odst. 2, 3 a 4, § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu. Současně navrhl, aby mu byl sdělen další termín jednání s přiměřeným předstihem a s tím, že mu bude případně umožněna změna termínu (vše dále jen jako „stížnosti“).

[3] Shora vyličený obsah stížností lze především shrnout tak, že žalobce nesouhlasil s tím, jak se finanční úřad vypořádal s navrženými důkazy a argumentací žalobce, přitom podle názoru žalovaného v jiné věci - ve vyrozumění ze dne 14. 1. 2015, č. j. 889/15/5100-41457-711503, měly být námitky k průběhu dokazování vypořádány při projednávání zprávy o daňové kontrole. Podle žalobce dále nebyly řádně projednány výsledky kontrolních zjištění a finanční úřad se nevypořádal s námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU. Předvolání k jednání na den 3. 2. 2015 bylo nezákonné a finanční úřad nereagoval na podání žalobce obsahující návrhy termínů ústního jednání.

[4] Vyrozuměním stěžovatele o výsledku šetření stížnosti ze dne 2. 4. 2015, č. j. 713282/15/3301-61562-703312, finanční úřad posoudil stížnost žalobce ze dne 26. 3. 2015 jako nedůvodnou (dne 25. 3. 2015 byl žalobci navržen termín jednání na den 8. 4. 2015 s odůvodněním, že v termínech navržených žalobcem, není jednání možné, neboť úřední osoby konají jiné neodkladné pracovní úkoly. Termín byl sdělen v dostatečném předstihu dvou týdnů, umožňujícím přípravu na jednání, a to ještě před podáním stížnosti). Druhým vyrozuměním ze stejného dne, č. j. 482838/15/3301-61562-703312, posoudil finanční úřad zbývající stížnosti (ze dne 3. 2. 2015, jak písemné, tak uvedené do protokolu, dále ze dne 5. 2. 2015 a 16. 2. 2015) částečně nedůvodnými a částečně nepřipustnými. Nepřipustnost stížností byla odůvodněna tím, že námitky směřovaly k dokazování a daňový řád poskytuje jiný prostředek ochrany, nebyla tak zachována subsidiarita stížnosti. Jednalo se o námitky směřující proti tomu, jak se správce daně vypořádal s navrženými důkazy a s argumentací žalobce v průběhu projednávání kontrolního výsledku a dále, že se v průběhu daňové kontroly nevypořádal s námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU (v rozporu s judikaturou NSS a služebním výkladem procesního předpisu metodikou daňové zprávy). Další námitky posoudil finanční úřad jako přípustné, ale nedůvodné. Jednalo se především o námitku, že se správce daně neřídil právním názorem žalovaného (vyjádřeným ve Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti z dne 14. 1. 2015 vůči jiné stížnosti). K nedůvodnosti této námitky správce daně uvedl, že z uvedeného vyrozumění žalovaného plyne konstatování, že daňový subjekt již byl v probíhající kontrole seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a měl možnost se k tomuto výsledku vyjádřit, což opakovaně učinil a svá vyjádření doplňoval, přičemž jeho námitky (ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) naleznou odraz ve zprávě o daňové kontrole atd. Správce daně pak z kontrolního spisu ověřil, že postupoval v souladu s § 88 odst. 1 daňového řádu a do zprávy o daňové kontrole zahrnul výsledek kontrolního zjištění, vč. popisu vyjádření

daňového subjektu a stanovisek správce daně k těmto vyjádřením. Takový postup je předpokládán žalovaným i v žalobcem označeném vyrozumění ze dne 14. 1. 2015. Proto byla námitka posouzena jako nedůvodná. Rovněž následující námitky žalobce posoudil správce daně jako nedůvodné. Jednalo se o námitky týkající se procesu projednávání kontrolních zjištění (nesdělil, kdy bylo projednáno kontrolní zjištění, nepředložil o tom protokol o jednání, kontrolní zjištění řádně neprojednal, nevyjádřil se ve všech bodech k argumentaci žalobce, měl zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námitky žalobce k závěrům správce daně a též své stanovisko k nim, přičemž výsledky kontrolního zjištění měl s žalobcem projednat, což neučinil, neboť pro to nevytvořil podmínky, odepřel zhodnotit důkazy a projednat kontrolní zjištění, resp. zprávu o daňové kontrole, proto žalobce žádal, aby bylo přistoupeno k projednání zprávy o daňové kontrole nebo k projednání kontrolního zjištění atp.). Podle správce daně z kontrolního spisu vyplývá, že proces projednávání kontrolních zjištění probíhal od 3. 3. 2014 (kdy byl žalobce doručením písemnosti č. j. 426153/14/3301-05402-710044 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění), pokračoval vyjádřeními a návrhy žalobce ke kontrolnímu výsledku, k nimž správce daně zaujal stanovisko, které žalobci sdělil při ústním jednání dne 1. 7. 2014 zapsaném v protokolu o jednání z téhož dne a v písemném sdělení ze dne 20. 1. 2015, č.j. 159537/15/3301-61562-7100444. Právě v tomto sdělení ze dne 20. 1. 2015 (založeno v kontrolním spise) správce daně popsal žalobci rekapitulaci průběhu projednávání výsledku kontrolního zjištění, vč. výčtu písemností, jimiž k projednávání docházelo, a to od sdělení výsledku kontrolního zjištění přes podaná vyjádření a návrhy žalobce a stanoviska správce daně k nim. Výsledek kontrolního zjištění, doplněný o průběh projednávání kontrolního výsledku, pak správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole a o tomto informoval daňový subjekt ve sdělení a i při ústním jednání dne 3. 2. 2015. Nelze tak přisvědčit námitce žalobce v tom, že k projednávání výsledku kontrolních zjištění ještě nedošlo. Z kontrolního spisu je zřejmé, že žalobce preferoval písemnou formu komunikace, kterou např. v protokolu o jednání ze dne 1. 7. 2014 zástupce žalobce navrhl s odkazem na hospodárnost řízení vzhledem k zamýšlenému obsáhlejšímu charakteru jeho vyjádření. Označenou námitku tak správce daně označil za nedůvodnou. Za rovněž nedůvodnou označil správce daně také námitku poslední, týkající se předvolání k jednání na den 3. 2. 2015 údajně nezákonnou formou. Správce daně přezkoumal pozvání k jednání na den 3. 2. 2015 a obsah sdělení č.j. 159537/15/3301-61562-710044 a konstatoval, že zde zvolený způsob pozvání k označenému jednání je běžnou správní praxí v souladu se zásadou klientského přístupu.

[5] Žalobce s tímto postupem nesouhlasil, proto zaslal žalovanému žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný se s názorem finančního úřadu ztotožnil a vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647 (dále též „vyrozumění o prošetření“ nebo „vyrozumění žalovaného“), žalobcovu žádost posoudil jako nedůvodnou. Ve shrnutí výsledků provedeného šetření žalovaný uvedl, že jediná námitka žalobce v žádosti se týkala vypořádání se správcem daně s námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU. Se závěrem správce daně o tom, že stížnost není přípustná, neboť směřuje k dokazování, přičemž daňový řád poskytuje jiný prostředek ochrany – odvolání, se žalovaný plně ztotožnil, doplnil, že zákonodárce konstruoval stížnost jako prostředek ochrany v § 261 daňového řádu a z jeho dikce je zřejmé, že se nejedná o univerzální prostředek ochrany, nýbrž o jedinou a poslední možnost, kterou lze využít v případě, že daňový zákon

neposkytuje jiný prostředek ochrany. Jedním z nejobvyklejších prostředků ochrany je odvolání. Postup správce daně, proti kterému nyní brojí žalobce ve své stížnosti, je spjat s daňovou kontrolou prováděnou u žalobce správcem daně. Správce daně přitom žalobce seznámil v průběhu daňové kontroly s výsledkem kontrolního zjištění, vč. hodnocení důkazů a předložil mu zjištění k vyjádření. Před ukončením daňové kontroly se může daňový subjekt vždy vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Ve vyjádření může oponovat zjištěním správce daně a k tomu uvádět podstatné argumenty. Současně může činit návrhy na provedení důkazů a dokazování tak může být doplněno. Žalobce tohoto vyjádření v plném rozsahu využil, přitom se opakovaně vyjadřoval ke kontrolním zjištěním. Závěrem žalovaný poukázal na to, že prošetření stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu není řízením, jehož výsledkem by bylo vydání rozhodnutí, ale je samostatným procesním postupem sloužícím k nápravě vad úkonů správce daně a nevhodného chování úředních osob (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-28). Definiční znaky stížnosti jsou zakotveny v § 261 odst. 1 daňového řádu a jelikož ve vztahu k námitce neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU nebyly tyto splněny, správce daně v souladu s právními předpisy konstatoval nepřipustnost stížnosti. Žalovaný tak dospěl k závěru o nedůvodnosti žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobce ve včas podané žalobě nejprve podrobně popsal skutkový stav a poté uvedl, že se žalovaný posouzením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodné dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce.

[7] Žalobce upozornil, že správce daně byl povinen řešit v daňovém řízení podanou námitku neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU již v daňové kontrole. Nesouhlasil s tím, že by se touto problematikou měl pravděpodobně zabývat až odvolací správní orgán, protože by tento postup byl v rozporu s přímo účinným právem EU (zásadou přímého účinku a zásadou jednotné aplikace) i s principem dvojinstančnosti daňového řízení. O ostatních námitkách podaných ve stížnostech žalobce zdůraznil, že je neučinil předmětem tohoto soudního přezkumu.

[8] Orgány členského státu EU mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány tohoto společenství. Při nesouladu musí aplikovat směrnici přednostně, před odlišnou vnitrostátní právní úpravou. Postupoval-li správce daně podle ustanovení neslučitelného s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil.

[9] Žalobce argumentoval nesprávností výkladu správních orgánů, že proti nesprávnému postupu správce daně v průběhu daňové kontroly, je-li namítána nesprávnost při dokazování, není možno podat stížnost dle § 261 daňového řádu. Jiný prostředek ochrany právo neposkytuje. Pokud by nesprávné postupy v dokazování nevyústily ve vydání platebního výměru, tak by se proti nim daňový subjekt nemohl nijak bránit. Žalovaný tedy postupoval nesouladně s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudcích ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 Afs 53/2009-63, a ze dne 25. 11. 2009, č.j. 7 Afs 116/2009-70, že

správce daně má povinnost se zabývat slučitelností práva s evropskou normou. Finanční úřad tedy pochybil, když se touto otázkou nezabýval a žalovaný se dopustil nezákonného zásahu tím, že nezajistil nápravu.

[10] Postup žalovaného označil žalobce též za rozporný s právem EU a na podporu tohoto tvrzení označil několik rozsudků Soudního dvora Evropské unie, z nichž dovozoval, že námitka neslučitelnosti má být řešena v tom stupni správního řízení, v němž byla uplatněna, a že jiný postup by byl v rozporu se zásadou přímé aplikace.

[11] Soudní dvůr v oblasti finančního práva zdůraznil zásadu jednotného výkladu a použití práva EU ve všech členských státech. Pokud znění práva Společenství neodkazuje výslovně na právo členských států za účelem vymezení smyslu ustanovení, musí být toto zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství. Odpírání zohlednit přímo použitelné právní normy EU v průběhu daňové kontroly odporuje pravidlům judikatury Soudního dvora EU dále interpretovaným Nejvyšším správním soudem. Subjekty vnitrostátního práva členských států jsou oprávněny dovolávat se před národním soudem proti státu přímo účinných ustanovení směrnic, které nebyly provedeny do národního práva nebo byly provedeny nesprávně. Vnitrostátní správní orgány musí v rámci výkonu svých pravomocí zajistit dodržování pravidel práva Společenství a z úřední povinnosti musí odmítnout použít jakékoliv vnitrostátní pravidlo, které brání účinku práva Společenství.

[12] Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud deklaroval, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, pokud vyrozuměním ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647, posoudil žalobcovu žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[13] Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně popsal svůj postup a okolnosti s ním spojené, stejně tak postup správce daně, a uvedl, že na svém právním názoru i nadále setrvává. Zdůraznil zejména, že ve věci nešlo o stížností napadený postup správce daně, ale o samotnou přípustnost stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Tato stížnost je přípustná pouze v případech, kdy osoba zúčastněná na správě daní nemůže využít jiného prostředku ochrany, přičemž tato podmínka nebyla splněna, a proto byla stížnost vyhodnocena jako nepřípustná.

[14] Žalobce stížností brojil proti postupu finančního úřadu při dokazování v rámci daňové kontroly. Správce daně má povinnost dodržovat zásadu volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 8 odst. 1 daňového řádu. Do této pravomoci nemůže být v rámci probíhajícího doměřovacího či vyměřovacího řízení zasahováno ani postupem dle § 261 daňového řádu. Hodnocení důkazních prostředků se odrazí v rozhodnutí o stanovení daně, které přezkumu podléhá v rámci odvolacího řízení a právě odvolání je jiným prostředkem ochrany vylučujícím podání stížnosti. Ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu nestanovuje, že prostředek ochrany musí přicházet v úvahu okamžitě; postačuje, že zákon prostředek ochrany poskytuje. Navíc provedené dokazování a jeho zhodnocení může daňový subjekt

rozporovat ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu.

[15] V rámci zachování principu subsidiarity není možné v případě existence jiného prostředku ochrany podat stížnost. Žalovaný byl dále názoru, že by zasahováním do dokazování prováděného správcem daně ještě před ukončením daňové kontroly došlo k porušení zásady dvojinstančnosti. Odkazoval také na odbornou literaturu zabývající se touto problematikou. V případě, že by nebyly vydány platební výměry či dodatečné platební výměry, je daňová kontrola zakončována standardním způsobem, tedy seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního řízení, k němuž má možnost se vyjádřit.

[16] Kromě formalizovaných prostředků ochrany má navíc daňový subjekt právo na jakékoli neformalizované výhrady, návrhy či námítky, jimiž může ovlivňovat průběh dokazování. Před samotným věcným zkoumáním stížnostních námitek měl finanční úřad povinnost učinit závěr ohledně přípustnosti podaných stížností. Podaná stížnost musí splňovat definiční znaky stanovené zákonem v § 261 odst. 1 daňového řádu. Nutno dojít k závěru, že stížnost, která tyto znaky neobsahuje, nelze věcně projednat a je tak nepřipustná. Žalovaný se ztotožnil s postupem finančního úřadu.

[17] Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

[18] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svém názoru, že správce daně měl o námitce neslučitelnosti rozhodnout a nesouhlasil s konstrukcí žalovaného, že stížnosti proti nesprávnému postupu v dokazování nemají být vyřizovány. Žalobce upozornil, že námitku neslučitelnosti práva nepodal pouze ve formě stížnosti, ale naopak v nejrozličnějších procesních formách, které ve své replice postupně konkretizoval a popsal jejich obsah.

[19] Mimo jiné uvedl, že se v průběhu daňové kontroly opakovaně marně domáhal účinku práva EU a posouzení neslučitelnosti. Nevyřízení této námítky bylo v rozporu s přímo účinným právem EU. Žalobce navíc odcitoval pasáže své žaloby a označil argumentaci žalovaného za směřující mimo žalobní námítky, která by tedy neměla obstát.

[20] Žalobce se neztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě nebyla splněna podmínka subsidiarity stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, protože je tento názor sám o sobě neslučitelný s přímo účinným právem EU, dle kterého měla být námitka vypořádána. Povinnost finančního úřadu i žalovaného vypořádat námitku neslučitelnosti opřenou o právo EU je dle žalobce stanovena samotným přímo účinným právem EU a správní orgány se jí nemohly zprostit odkazem na postup podle vnitrostátního procesního předpisu (daňového řádu).

V. Jednání Krajského soudu v Brně dne 14. 2. 2017 a 7. 3. 2017

[21] Soudní jednání nařízené na den 14. 2. 2017 nemohlo proběhnout a muselo být odročeno ze zdravotních důvodů na straně zástupce žalobce, jenž současně trval na své přítomnosti u jednání.

[22] Při jednání dne 7. 3. 2017 účastníci řízení setrvali na svých argumentačních pozicích. Zástupce žalobce nad rámec zdůraznil, že daňový subjekt má mít možnost sdělit správci daně výhrady. Stížnost má sloužit jako procesní korektiv. Zástupce žalobce při jednání soudu navrhl provedení důkazu správním spisem k věci se vztahujícím. Krajský soud považoval za dostatečnou při nařízeném jednání již provedenou rekapitulaci postupu správních orgánů v uvedené věci (zástupce žalobce proti ní při jednání ničeho nenamítal) a provedení důkazu „správním spisem“ považoval za nadbytečné, k posouzení sporné otázky mezi účastníky řízení stran způsobu vyřízení stížnosti by nepřispělo. Žalobce neakcentoval konkrétní část správního spisu, měl na mysli všeobecně správní spis. Krajský soud současně zdůraznil, že dokazování správním spisem se ani neprovádí, nejde o důkaz v pravém slova smyslu, nýbrž tento je dokladem o proběhu řízení před správními orgány. Samotný průběh správního řízení, resp. uskutečnění konkrétních kroků obou správních orgánů, a stejně tak uskutečnění podání či vyjádření žalobce, nebyl mezi účastníky řízení sporný. Žalovaný na závěr jednání konstatoval, že náhradu nákladů řízení již nepožaduje.

VI. Posouzení věci krajským soudem

[23] Soud se v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o nezákonnosti zásahu žalovaného, přičemž shledal, že **žaloba není důvodná**.

[24] V této souvislosti soud nejprve poukazuje na judikaturu správních soudů, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2008, č.j. 8 Aps 6/2007-247, podle kterého je posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoliv otázkou existence podmínek řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.

[25] Jak vyplynulo z daňového spisu, u žalobce byla prováděna daňová kontrola. V jejím rámci bylo učiněno kontrolní zjištění. Na toto reagoval žalobce nesouhlasně vyjádřeními ke kontrolnímu zjištění, přičemž v rámci své rozsáhlé argumentace trval i na návrzích důkazů. Podle žalobce však správce daně některé důkazy opomenul a nepřijal argumentaci žalobce. Jelikož se správce daně nevyjádřil ve všech bodech k argumentaci žalobce a ani ke všem jím navrženým důkazním prostředkům, žalobce měl za to, že s ním kontrolní zjištění řádně neprojednal. Požadoval, aby kontrolní zjištění bylo řádně projednáno. Vedle toho, že se žalobce neztotožnil se způsobem předvolání k jednání dne 3.2.2015 a postupem správce daně při tomto jednání, kdy žalobci byla předložena zpráva o daňové kontrole o rozsahu 156 stran s tím, aby ji převzal a podepsal, žalobce současně namítal, že se správce daně v průběhu daňové kontroly nevypořádal s námitkou neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU. Následně tuto výtku žalobce nijak neupřesňoval, pouze

navrhoval, aby správce daně „posoudil otázku neslučitelnosti práva s přímo účinnými normami EU“ nebo „rozhodl o námitce neslučitelnosti“ anebo, aby uvedl „proč dosud nevyřídil námitku neslučitelnosti s právem EU“. Proto žalobce uplatnil v rámci daňové kontroly proti postupu správce daně stížnost dle § 261 daňového řádu (dne 3.2.2015 písemně, 3.2.2015 do protokolu o jednání, následně opět písemně dne 5.2.2015, 16.2.2015 a 26.3.2015). Ve „vyrozumění FÚ“ ze dne 2.4.2015, č.j. 713282/15/3301-61562-703312, posoudil správce daně stížnost jako nedůvodnou (ve vztahu k námitce o nařízení jednání). Druhým vyrozuměním ze stejného dne, č.j. 482838/15/3301-61562-703312, posoudil správce daně zbývající podání – stížnosti částečně nedůvodnými a částečně nepřipustnými. Nepřipustnost stížnosti se týkala námitek uplatněných proti projednávání kontrolního výsledku správcem daně, resp. jak se nedostatečně vypořádal s navrženými důkazy a argumentací žalobce, a dále že nevypořádal v průběhu daňové kontroly námitku neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU. Posouzení uvedených stížních námitek jako nepřipustných správce daně odůvodnil tak, že jde o námitky směřující k dokazování, přičemž daňový řád proti nim poskytuje prostředek ochrany odvolání, a proto nemohou projít testem subsidiarity. Jelikož tyto námitky nesplňují podmínku, že daňový zákon v této věci neposkytuje jiný prostředek ochrany, šlo o námitky nepřipustné. Ostatními námitkami (viz upřesněny shora), které sice byly shledány přípustnými, avšak nedůvodnými, se soud nebude blíže zabývat, neboť žalobce je neučinil předmětem soudního přezkumu.

[26] Se závěry správce daně žalobce nesouhlasil, a proto dne 10.4.2015 požádal žalovaného (nadřízený správní orgán) o prošetření způsobu vyřízení stížností proti postupu správce daně při daňové kontrole. Vedle tohoto obecného požadavku žalobce upozornil na to, že správce daně byl povinen „řešit námitku neslučitelnosti na svém stupni, avšak dosud tak neučinil“. Podle žalovaného však prvostupňový správce daně jednal v souladu se zákonem, proto vyrozuměl žalobce o tom, že jeho Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti shledal nedůvodnou, protože nebylo na místě přijímat opatření k nápravě. V postupu správce daně i žalovaného shledal žalobce nezákonný zásah, a proto podal k soudu předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Přitom tvrdil, že se nedomáhal, aby žalovaný zasahoval do hodnocení důkazů správcem daně, nýbrž chtěl vyříditi námitku neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU v průběhu daňové kontroly. Ostatní námitky, kromě námitek neslučitelnosti, neučinil předmětem žaloby, neboť je uplatní, jak žalobce sdělil, jako odvolací námitky v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům.

[27] Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), se může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. V tomto typu žaloby musí tedy žalobce vymezit to, v čem spatřuje nezákonný zásah, jakož i správní orgán, který jej provedl (§ 83 s. ř. s.). Účinky podané žaloby pak nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu, který žalobce v žalobě označil. Žalobce byl k podání žaloby legitimován, žalovaného řádně v žalobě označil a žalobu podal včas, tj. ve lhůtě 2 měsíců ode dne, kdy se dozvěděl o nezákonném zásahu (od doručení vyrozumění o prošetření dne 9.6.2015) ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že vyrozumění o prošetření žalovaného bylo doručeno žalobci

prostřednictvím zástupce do datové schránky dne 9.6.2015, připadl konec dvouměsíční lhůty na neděli 9.8.2015. Podle § 40 odst. 2 a 3 s. ř. s. platí, že připadne-li poslední den lhůty na neděli, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. V daném případě tak připadl poslední den předmětné lhůty k podání žaloby na pondělí 10.8.2015. Dne 10.8.2015 podal žalobce u zdejšího soudu prostřednictvím datové schránky předmětnou žalobu, tedy včas. Pokud pak v replice ze dne 15.12.2015, doručené soudu dne 17.12.2015 (dle žalobce opravený text) uplatnil nové námitky, dosud ve správní žalobě neuplatněné, pak pro opožděnost nově uplatněných námitek (po lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy se dozvěděl o nezákonném zásahu ve smyslu § 84 odst. 1 s. ř. s.) se soud jimi nemohl blíže zabývat.

[28] Žalobce za nezákonný zásah, proti němuž brojil podanou žalobou, výslovně označil vyrozumění žalovaného ze dne 9.6.2015, č. j. 17895/15/5100-41451-711647, resp. skutečnost, že žalovaný vyslovením nedůvodnosti žádosti odepřel vyjádření k meritu žalobcovy argumentace, pokud jde o postup správce daně v daňovém řízení a vyřízení stížnosti proti postupu správce daně. Z takto vymezeného zásahu a žalobou označeného správního orgánu, který jej měl provést, soud vycházel při posouzení žaloby. Nutno doplnit, že žalobce se domáhal určení nezákonnosti tvrzeného zásahu, soud proto vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu (§ 87 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[29] Zákon pojem nezákonného zásahu, pokynu nebo donucení blíže nedefinuje. Jde o vcelku různorodou skupinu úkonů, které nenaplňují znaky rozhodnutí, a přesto jsou způsobilé zasáhnout do právní sféry konkrétních jedinců, přímo je zkrátit na právech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Aps 1/2007-58; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Musí se jednat o opatření, které je závazné a lze jej vynutit (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Aps 3/2007-91). Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, ve věci „*Olomoucký kraj*“, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS, pak „*zásahová žaloba chrání proti jakýmkoli jiným aktům či úkonům veřejné správy směřujícím proti jednotlivci (než je rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. – pozn. zdejšího soudu), které jsou způsobilé zasáhnout sféru jeho práv a povinností a které nejsou pouhými procesními úkony technicky zajišťujícími průběh řízení. Nemusí jít nutně o akty neformální povahy či jen o faktické úkony, nýbrž i o jakékoli jiné konání či opomenutí konat, nelze-li je podřadit pod pojem rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Zásahem proto může být i nezákonná nečinnost spočívající v neučinění nějakého úkonu jiného než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.*“

[30] Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je přitom důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky plynoucí z těchto ustanovení. Není-li tedy byt' jen jediná ze zákonných podmínek splněna, nelze ochranu před zásahem správního orgánu poskytnout (viz zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS, dále též např. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20).

[31] Jak plyne z výše uvedeného, o zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. se v první řadě jedná pouze za předpokladu, že v žalobě tvrzeným jednáním by žalobce mohl alespoň potenciálně být přímo zkrácen na svých právech. To konkrétně znamená, že mezi napadeným zásahem a tvrzeným porušením práv musí existovat bezprostřední vztah (srov. např. rozsudky

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č.j. 2 Aps 1/2006-80, publ. pod č. 1176/2007 Sb. NSS, a ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Aps 1/2007-58).

[32] Již zde je ovšem nutno uvést, že napadeným vyrozuměním o prošetření (vydáno žalovaným) nebyl žalobce přímo zkrácen na svých právech. Tímto přípisem žalovaný pouze reagoval na žalobcovu podání – Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ohledně postupu správce daně. Žádostí žalobce se žalovaný zabýval, a protože shodně se správcem daně shledal žalobcovu stížnost nepřipustnou (ve vztahu k námitce neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU, neboť zde existuje jiný prostředek ochrany), posoudil „Žádost o prošetření“ jako nedůvodnou. Tímto vyrozuměním žalovaný neuložil žalobci žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Právní postavení žalobce v důsledku předmětného vyrozumění nedoznalo žádné změny. Lze podotknout, že daňový subjekt má dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti. O přímý zásah do práv žalobce se tak nejednalo.

[33] Institut stížnosti je zakotven v § 261 daňového řádu, kde jsou současně stanoveny podmínky jejího uplatnění. Dle § 261 odst. 1 daňového řádu platí, že osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Z uvedeného plyne, že stížnost musí být uplatněna osobou oprávněnou, směřovat proti nevhodnému chování úřední osoby správce daně nebo proti postupu správce daně, přičemž daňový řád nesmí poskytovat jiný prostředek ochrany. Jen při naplnění těchto znaků je stížnost přípustná.

[34] Žalobce uplatnil námitku neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU, v rámci série podaných stížností, poprvé dne 3.2.2017 v písemném podání a rovněž téhož dne do protokolu o ústním jednání před správcem daně. Z jiných jeho předchozích podání není uplatnění takové námitky nijak zřejmé. Ze správního spisu soud ověřil, že v případě této námitky vždy šlo spíše o obecnou formulaci – „námitka neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU“, kterou měl dle žalobce řešit v daňové kontrole správce daně. Žalobce však zmiňovanou „neslučitelnost“ blíže nekonkretizoval, a to jak před správními orgány, tak ani ve správní žalobě před zdejším soudem. Neupřesnil, které oblasti práva a jakého konkrétního postupu správce daně se měla případná „neslučitelnost“ s právem EU týkat. Za této situace mohly správní orgány obtížně posuzovat uplatněnou námitku. Stejně tak správní soud, který současně není oprávněn ani povinen za žalobce dovozovat důvody uplatněné žaloby a ani jakékoliv důvody pro konkretizaci námitky dohledávat. Žalobní body je nutno formulovat pregnantně v žalobě, a to ve lhůtě k tomu stanovené s.ř.s. Zmeškání lhůty nelze prominout (§ 84 s.ř.s.).

[35] I když žalobce blíže v sérii stížností nekonkretizoval námitku „neslučitelnosti“ s právem EU, bylo možno tuto námitku vzhledem ke způsobu jejího uplatnění spojit s dokazováním (jak to učinily i oba správní orgány), resp. že směřovala k dokazování. Způsob a období uplatnění této námitky tomu odpovídaly. Jednalo se o daňovou kontrolu, v níž bylo učiněno kontrolní zjištění, s nímž žalobce nesouhlasil. Brojil proti nedostatečným

skutkovým zjištěním, nevypořádáním se s argumenty žalobce, neprovedením jím navrhovaných důkazů, s čímž spojoval neúplné projednání výsledků kontrolního zjištění. V této situaci a také v souvislosti použil žalobce blíže nespecifikovanou námitku „neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU“. Tomu rovněž odpovídá i průběh daňové kontroly, zdokumentovaný ve správním spise, zejména v Protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 1.7.2014 (s předmětem jednání: Stanovisko správce daně k vyjádření zástupce žalobce k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly), dále v Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 3.2.2015 a 10.4.2015 (s předmětem jednání: projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole) a dále opakovaná písemná vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění. Např. v Protokolu ze dne 10.4.2015 je na str. 23 odst. 9 shora zaznamenána námitka zástupce žalobce, že „správce daně odepřel do zprávy o daňové kontrole doplnit informace týkající se důkazního řízení pokud jde o neslučitelnost práva“. Z uvedeného jednání je zřejmé, že se námitka „neslučitelnosti“ týkala postupu správce daně při dokazování a hodnocení důkazů v daňové kontrole, s nímž se právě žalobce neztotožnil.

[36] Z výše citovaných protokolů o ústních jednáních před správcem daně dále vyplývá, že Výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly zaslal správce daně v příloze písemnosti Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění již dne 27.2.2014 žalobci. Žalobce proto správce daně požádal o stanovení lhůty ke zpracování vyjádření ke kontrolnímu zjištění, což správce daně učinil a lhůtu pro vyjádření mu stanovil rozhodnutím do 8.4.2014. Žalobce následně dne 9.4.2014 podal předběžné vyjádření, které doplnil dne 16.4.2014. S ohledem na to správce daně změnil svůj názor týkající se neuznaného odpočtu daně z přijatých služeb posouzených jako příjem ze závislé činnosti a změnil své kontrolní zjištění. O této skutečnosti žalobce vyrozuměl dne 28.5.2014, žalobce se k tomu dále nevyjadřoval. Následně při ústním jednání dne 1.7.2014 sdělil správce daně žalobci své stanovisko k vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Na to žalobce učinil dne 11.12.2014 ke správci daně podání nazvané „Vyjádření k projednání daňové kontroly“, v němž znovu vyjádřil své stanovisko k již projednaným zjištěním. Ve všech podáních doručených správci daně po 1.7.2014 (šlo o podání ze dne 17.7.2014, 23.7.2014, 27.10.2014 a 11.12.2014) se žalobce opětovně vyjadřoval ke kontrolním zjištěním a opakovaně uplatňoval argumenty podporující jeho právní názor k jednotlivým zjištěním. K vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním správce daně sdělil stanovisko již při ústním jednání dne 1.7.2014 a s opakovaně předkládanou argumentací žalobce se neztotožnil a výsledek kontrolního zjištění nezměnil. Kromě výše uvedeného žalobce navrhl dne 18.6.2014 další důkazní prostředky a dne 8.9.2014 předložil Znalecký posudek č. 1454-65/2014, na podporu svého názoru. Své stanovisko k těmto důkazním prostředkům uvedl správce daně ve sdělení ze dne 20.1.2015 a seznámil s tím žalobce. Pro úplnost zde krajský soud poukazuje na § 88 odst. 3 daňového řádu, dle něhož platí, že je-li na žádost žalobce stanovena přiměřená lhůta pro vypracování vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, pak nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění ze strany správce daně, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění. V uvedené věci po 1.7.2014, kdy správce daně žalobci sdělil své stanovisko k vyjádření ke kontrolnímu zjištění, i přes stále opakovaná další vyjádření žalobce, již nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Jelikož poté správce daně výsledek kontrolního zjištění nezměnil, nelze již z hlediska koncentrace řízení uplatňované v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu navrhopvat v rámci

projednávání zprávy o daňové kontrole další doplnění kontrolního zjištění. Bylo tedy zřejmé, že následně již správce daně žalobci předkládal k projednání a podpisu zprávu o daňové kontrole, která obsahovala výsledek kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce předtím seznámen a k němuž se i vyjádřil (viz např. protokoly ze dne 3.2. a 10.4.2015).

[37] Z výše uvedeného je zřejmé, že zachycený průběh daňové kontroly ve správním spise odpovídal právním předpisům a dikci daňového řádu. Soud na podkladě nyní zkoumané žaloby nedovodil porušení zákona. Správní soud však může posuzovat věc jen v rozsahu uplatněných žalobních námitek, tj. v rozsahu námitky neslučitelnosti postupu správce daně s právem EU. S ohledem na bližší neupřesnění této námitky žalobcem se však soud pokusil o její zasazení do širšího rámci dokazování při daňové kontrole. Ze správního spisu ale nebyly zřejmé žádné excesy správce daně při postupu v daňové kontrole. Nutno však znovu poukázat na § 88 daňového řádu, kde je zakotven nejen průběh projednávání zprávy o daňové kontrole, ale vyplývá z něj i zásada koncentrace řízení (odst. 2 a 3 cit. ust.). Neprojednává se formálně zpráva jako taková, ale výsledky zjištění a provedené hodnocení. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a není-li schopen reagovat přímo při projednávání zprávy, má možnost požádat správce daně o poskytnutí lhůty, ve které se vyjádří. Pokud ale vyjádření a návrhy daňového subjektu nebudou způsobilé vést ke změně výsledku kontrolního zjištění, další vyjádření se již nepřipouští. Přesně toto ustanovení správce daně o koncentraci řízení v daňové kontrole aplikoval, což je zejména patrné z Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 3.2.2015. Ustanovení má zamezit sérii vyjádření daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění, která již nic nového nepřinášejí, a opakovaným sdělováním stanoviska správcem daně k těmto vyjádřením daňového subjektu. Současně platí, že zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím, jde pouze o procesní úkon, resp. nástroj, který správce daně použije pro ověření, resp. stanovení daně. Představuje souhrn relevantních kontrolních zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací, resp. doměřovací řízení. Vyjadřoval-li žalobce obavy o nedostatečnosti důvodů pro kontrolní závěry správce daně či nejasnost a nedůvodnost závěrů zvolených správcem daně, pak lze ve smyslu judikatury správních soudů, např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12.9.2007, č.j. 1 As 47/2007-51, uvést, že v případě zjištění těchto nedostatků je oslabena pozice zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku v daňovém řízení a pouze na základě takové zprávy pak nelze doměřit daň. To však již není předmětem tohoto soudního přezkumu.

[38] V daném případě žalobcova stížnost dle § 261 daňového řádu směřovala proti postupu správce daně při dokazování a hodnocení důkazů, protože soud musí konstatovat, že správce daně zcela po právu shledal takovou stížnost za nepřipustnou, pro nesoulad s podmínkami stanovenými v § 261 odst. 1 daňového řádu k jejímu uplatnění, a to z důvodu existence jiného opravného prostředku. Stejně tak následný postup žalovaného, jenž shledal Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nedůvodnou, byl v souladu s právními předpisy.

[39] Postup, proti kterému žalobce brojí, je spjat s daňovou kontrolou prováděnou u správce daně. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně v průběhu daňové kontroly seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, vč. hodnocení dosud zjištěných důkazů a předložil mu jej k vyjádření. Žalobce jako daňový subjekt tohoto využil a opakovaně se vyjadřoval ke kontrolním zjištěním a svá vyjádření doplňoval. Některé námitky z těchto vyjádření pak byly žalobcem uplatněny v sérii podaných stížností (viz shora). Z uvedeného je zřejmé, že

v době podání stížností byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a měl možnost se k tomuto výsledku vyjádřit (vyjadřoval se opakovaně). K tomu soud zdůrazňuje, že námitky žalobcem uplatněné ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění následně naleznou odraz ve zprávě o daňové kontrole, která představuje odůvodnění samotného rozhodnutí o stanovení daně. Proti takovému rozhodnutí je pak jednoznačně možno brojit odvoláním, v jehož rámci lze uplatnit mimo jiné i námitky dostatečného nevypořádání se s tvrzeními daňového subjektu, vč. námitky neslučitelnosti s právem EU. Správcem daně konstatovaná nepřipustnost nyní projednávané stížnosti vyplývala nejen z důvodu možnosti podat odvolání (tj. nesplnění podmínky neexistence jiného opravného prostředku), ale i z toho důvodu, že směřovala proti provádění dokazování a hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly. Žalobce opakovaně v sérii stížností uváděl, že se správce daně nevypořádal s tvrzeními i důkazními návrhy žalobce, vč. námitky neslučitelnosti s právem EU, přičemž měl za to, že zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Argumentaci žalobce však musí soud s odkazem na výše provedený výklad označit za chybnou.

[40] Provádění dokazování a naplňování zásady volného hodnocení důkazů je zcela stěžejním výsledkem daňové kontroly (součástí nalézacího daňového řízení) a rovněž nezbytným předpokladem pro dodatečné stanovení daně, proti němuž je pak přípustný opravný prostředek, kterým je odvolání. Proto na podkladě stížnosti proti postupu správce daně nelze prověřovat zákonnost prováděných důkazů ani správnost hodnocení prováděných důkazů, vč. závěrů správce daně na tom učiněných, neboť jde o skutečnosti, které jsou esenciální součástí nalézacího řízení. Jak již bylo výše naznačeno, samo hodnocení důkazů nachází odraz v následném rozhodnutí správce daně o stanovení daně, proti kterému je přípustné odvolání. Zákon tak zde připouští jiný prostředek ochrany (jenž mají na mysli podmínky v § 261 odst. 1 daňového řádu), a proto není možné podat stížnost proti nyní napadanému „postupu“ či „opomenutí“ správního orgánu. Správce daně tak zcela v souladu s právními předpisy posoudil stížnost jako nepřipustnou. Vzhledem k účelu daňového řádu dle krajského soudu postačí, že daňový řád poskytuje určitý prostředek ochrany, a to bez ohledu na to, zda je možné jej využít okamžitě. Zasahováním do dokazování před ukončením daňové kontroly (ze strany žalovaného v rámci prošetřování způsobu vyřízení stížnosti) by mohlo dojít k porušení zásady dvojinstančnosti řízení.

[41] Procesní vady a nesprávnosti, jichž se správce daně dopouští v rámci kontrolního postupu (např. nesprávné doručování, ale také nesprávné hodnocení důkazů, resp. jejich neprovedení, neprojednání zprávy o kontrole, nesprávná aplikace právních předpisů apod.), budou vadami, které mohou již z povahy věci mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, a je třeba je uplatnit v rámci opravných prostředků, jimiž daňový subjekt směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně, a následně ve správní žalobě proti rozhodnutí správního orgánu.

[42] Má-li jít o postup správce daně napadnutelný stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu, pak z dikce tohoto ustanovení lze dovodit, že může jít o postup, který při provádění daňové kontroly vybočuje ze zákonného rámce (bezdůvodné zadržování dokladů, vyžadování nepřiměřených nároků na místo k provádění kontroly, vyžadování zjevně nadbytečných nesouvisejících dokladů a pod). Jedná se fakticky o šikanózní jednání správce daně, které samo o sobě nemá přímo odraz ve stanovení daně, avšak daňový subjekt nepřipustně nadměrně zatěžuje.

[43] Na podporu výše uvedených závěrů soud ještě obecně ke stížnosti uvádí, že stížnost není řádným ani mimořádným opravným prostředkem, prošetřování stížnosti není řízením, jehož výsledkem by bylo vydání rozhodnutí, nýbrž jde o samostatný procesní postup sloužící k nápravě vad úkonů správce daně či nevhodného chování úředních osob. Jelikož stížnost není univerzálním prostředkem ochrany, nýbrž jen prostředkem subsidiárním, platí, že existují-li jiné prostředky ochrany předvídané daňovým řádem, je třeba se ochrany domáhat využitím těchto jiných prostředků, nikoliv stížností. Pokud takový prostředek existuje, je třeba jej uplatnit, aniž by bylo možno následně podat i stížnost. V případě stížnosti jde o jedinou a poslední možnost, kdy daňový zákon skutečně neposkytuje jiný prostředek ochrany. Vadnost nebo nezákonnost postupu správce daně může být rovněž vadou řízení, která vedla k vydání nezákonného rozhodnutí. Prostředkem nápravy takových vad postupu správce daně, vylučujícím možnost podání stížnosti, pak bude odvolání proti rozhodnutí správce daně podle § 109 a násl. daňového řádu. Bude-li mít daňový subjekt za to, že vady odstraněny nebyly, může se domáhat ochrany ve správním soudnictví žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

[44] Z dikce § 261 daňového řádu dále vyplývá, že o výsledku šetření v souvislosti s podanou stížností nevydává správce daně rozhodnutí (daňový řád výslovně neupravuje jiný postup pro nedůvodnou stížnost). Z dikce § 261 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že správce daně o výsledku šetření a případných opatřeních sepíše úřední záznam, v němž popíše výsledky šetření a o tomto závěru vyrozumí stěžovatele.

[45] Poukázal-li žalobce v této souvislosti na skutečnost, že mu žalovaný odepřel poskytnout ochranu, je toto jeho tvrzení z hlediska důvodnosti podané zásahové žaloby liché. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu je zvláštním prostředkem nápravy ve vztahu k vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu podřízeným správcem daně. Nadřízený správce daně má možnost na základě žádosti daňového subjektu do jisté míry regulovat postup podřízeného správce daně, to však nic nemění na tom, že soudní ochraně dle § 82 a násl. s. ř. s. podléhá především onen prvotní tvrzený zásah do práv žalobce, tedy zásah způsobený postupem podřízeného správce daně. Stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona jsou pouhým prostředkem ochrany na úrovni správních orgánů, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby směřující proti přímému zásahu správce daně do práv osoby zúčastněné na správě daní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013-25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

[46] Zásahem správního orgánu může být jak samotná daňová kontrola, tak postup k odstranění pochybností jako celek, není ovšem vyloučeno, aby za nezákonný zásah byly považovány též jednotlivé úkony činěné v jejich rámci, a to úkony zcela zjevně vybočující ze zákonného účelu daňového řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39).

[47] K povaze institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu pak soud odkazuje na jeho podrobnou charakteristiku uvedenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71: „*Stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů. Za prvé může jít o nevhodné chování úředních osob správce daně a za*

druhé o postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum, ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. Odvolání je například přípustné proti každému nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud není výslovně stanoveno, že tomu tak není; je tak zachována dvojinstančnost řízení. Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).“

[48] Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že stížností podle § 261 daňového řádu „nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas s uvedeným ‚postupem‘ v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Kromě toho je předmětná stížnost nepřipustná také proto, že nebyla dodržena podmínka subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku. Daňový subjekt totiž disponuje jinými prostředky, kterými se může domoci změny hodnocení důkazů, resp. skutkového stavu, a to prostředky podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tj. návrhy a vyjádřeními ke kontrolním zjištěním před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí navíc podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze brojit jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu [d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, (...). Jak již bylo shora vysvětleno, subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznamená, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu.“

[49] Soud připustil, že stížnost dle § 261 daňového řádu bylo možné v souladu s uvedeným zákonným ustanovením označit za nepřipustnou. Shledá-li správní orgán podání daňového subjektu nepřipustným, není v přímém rozporu se zákonem, sdělí-li tento závěr stěžovateli, aniž by stížnost např. formálně zamítl. Podstatné ve věci je, zda správní orgán stížnosti vyhoví či nikoliv.

VII. Závěr a náklady řízení

[50] Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 7. března 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Dana Janků