



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce: **HP IZOL Napajedla s. r. o.**, se sídlem Praha 4, U dubu 691/48, zastoupeného společností vykonávající daňové poradenství 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 ve vyrozměnění ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502,

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. Žaloba

[1] Žalobce ve včas podané žalobě uvedl, že ve shora označeném vyrozměnění vydaném na základě žalobcovy žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti směřující proti vyrozměnění Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 25. 9. 2014, č. j. 1654018/14/3300-14500-701892, žalovaný odepřel vyjádření k meritu žalobcovy argumentace, pokud jde o postup správce daně

v daňovém řízení. Dopustil se tak nezákonného zásahu do práv žalobce, jemuž svědčilo právo na to, aby žalovaný na základě námitek nesprávnosti postupu správce daně v daňovém řízení tento postup přezkoumal se závěrem o důvodnosti nebo nedůvodnosti stížní námitky. Žalovaný tedy žalobci odepřel právo na vyřízení stížnosti proti postupu správce daně.

[2] Žalovaný shledal, že stížnost směřuje proti rozhodnutí a posoudil ji jako nepřipustnou. Uvedl, že ani v průběhu daňové kontroly není možné brojit stížností proti jakémukoli postupu správce daně. Žalobcova námitka meritorně cílila na proces dokazování, resp. na postup správce daně při provádění dokazování. V případě takových námitek je obzvláště nutné posuzovat jejich přípustnost, neboť ze strany nadřízeného správce daně nelze zasahovat do úvahy správce daně prvního stupně ohledně hodnocení důkazů. Zasahováním do neukončeného dokazování by žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti.

[3] Žalobce se však podanou žádostí o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nedomáhal toho, aby žalovaný zasahoval do hodnocení důkazů prvoinstančním správcem daně, ale aby byla přešetřena správnost názoru prvoinstančního správce daně, který se podanou stížností námitkou odepřel zabývat z důvodu, že ji považoval za nepřipustnou. Žalobce žádal, aby stížnostní námitku řešil správce daně prvního stupně.

[4] Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že pro odlišení přípustných a nepřipustných stížností týkajících se dokazování je dělicí hranicí fakt, zda se stížnost týká procedury získání důkazního prostředku (stížnost přípustná), nebo hodnocení důkazního prostředku a rozhodnutí o jeho provádění či neprovádění (stížnost nepřipustná). Není zřejmé, proč by proti postupu v dokazování, kterým např. správce daně opomenul provést důkaz, neměla být přípustná stížnost ještě v průběhu důkazního řízení.

[5] „Nepřipustnou“ stížností žalobce primárně brojil proti postupu správce daně, který v rámci jím prováděného dokazování uzavřel, že žalobce plně nesplnil důkazní povinnost uloženou mu výzvou č. j. 462634/13/3306-05401-706635. Proti postupu správce daně při hodnocení důkazních prostředků přitom zákon nedává jiný prostředek ochrany. Takovým prostředkem ochrany není ani právo vyjádřit se v rámci projednávání zprávy o daňové kontrole, neboť zde nejde o prostředek ochrany ve smyslu § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ani právo odvolat se proti platebnímu výměru, neboť tento prostředek směřuje k přezkumu zákonnosti platebního výměru, nikoliv primárně k přezkumu postupu správce daně v daňové kontrole. Přijetím názoru žalovaného by se daňový subjekt nemohl nijak bránit proti nesprávným postupům při hodnocení důkazních prostředků, které by nevyústily ve vydání platebního výměru nebo proti nesprávným postupům, které by byly následně hodnoceny jako nezakládající nezákonnost vydaného rozhodnutí.

[6] Žalovaný uvedl, že žalobcova námitka mířila zejména na správnost závěru správce daně, že žalobce nesplnil povinnosti uložené mu výzvou č. j. 462634/13/3306-05401-706635. Tuto skutečnost však správce daně ve vyrozumění neprošetřil. Nicméně žalovaný stížnost vyhodnotil jako nepřipustnou (tedy meritorně neprojednatelnou), a nemělo tak dojít ke zkrácení práv žalobce.

[7] Žalovaný zkrátil práva žalobce i tím, že odepřel posuzovat námitku, která vedla ke zpochybnění správnosti procesního rozhodnutí správce daně. Pokud stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu lze brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně, neznamená to, že stížností nelze brojit proti rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí není nic jiného nežli součást procesního postupu správce daně a obsahuje části (např. odůvodnění), které nelze přezkoumávat jinak, nežli postupem podle § 261 daňového řádu.

[8] Argumentace žalovaného, že připuštěním výkladu žalobce by mohlo docházet k absurdním situacím, např. přezkumu rozhodnutí o odvolání na základě stížnosti, je nepřipadná. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu lze totiž podat mimořádný opravný prostředek nebo správní žalobu. K přezkumu výzvy správce daně ale žádného prostředku není, výzva je i nepřezkoumatelná ve správním soudnictví. Přijetí názoru žalovaného by tak znamenalo, že by bylo možno vydávat výzvy, kterými by správce daně meritorně rozhodoval, a tato rozhodnutí by byla přezkoumatelná pouze z hlediska ústavní konformity, tedy ústavní stížností.

[9] Daňový řád ostatně neposkytuje oporu pro tvrzení, že nezákonné procesní rozhodnutí, proti kterému daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany, by nemohlo být zrušeno nebo osvědčeno či uznáno za neplatné či nezákonné postupem podle § 261 daňového řádu. Nebylo by pak důvodu tato rozhodnutí jakkoliv odůvodňovat, neboť by odvisela od zcela volného uvážení správce daně.

[10] Žalobce ve stížnosti podle § 261 daňového řádu vysvětlil, v čem spatřuje důvody nesprávnosti postupu správce daně. Svědčilo mu právo, aby se jeho podáním správce daně meritorně zabýval. Stížnost podle § 261 daňového řádu nelze charakterizovat jako přípustnou nebo nepřípustnou, ale jako důvodnou nebo nedůvodnou.

[11] Na základě výše uvedeného žalobce navrhl, aby soud deklaroval, že se žalovaný dopustil nezákonného zásahu, pokud vyrozuměním ze dne 11. 12. 2014, č.j. 33232/14/5100-41457-711502, posoudil žalobcovu stížnost jako částečně nepřípustnou a odepřel uložit Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj, aby se podanou stížností v úplnosti meritorně zabýval.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

[12] Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně popsal svůj postup a okolnosti s ním spojené, stejně tak postup správce daně. Zdůraznil zejména, že stížností nelze brojit proti rozhodnutí správce daně. V takovém případě není naplněna hypotéza § 261 odst. 1 daňového řádu. Podmínka subsidiarity stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu znamená, že institut stížnosti je aplikovatelný v případech, kdy daňový zákon o jakémkoli prostředku ochrany mlčí, tj. neposkytuje jej, nikoli v případech, kdy jej zákon výslovně vylučuje. Připuštění opačného výkladu by vedlo ke konstituování stížnosti jako univerzálního prostředku ochrany, nadřazeného všem ostatním. Výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, proti níž žalobce brojil stížností, je jedním z rozhodnutí, u nichž je vyloučeno odvolání (§ 109 odst. 2 daňového řádu). Je tak vyloučena podmínka subsidiarity stížnosti. Stížností pak nelze brojit ani proti odůvodnění rozhodnutí coby jeho imanentní součástí, ani proti postupu

předcházejícímu vydání rozhodnutí, neboť brojit lze pouze proti výslednému výstupu tohoto postupu. Postupem dle § 261 daňového řádu ostatně není možné zrušit či změnit rozhodnutí správce daně. Lze činit pouze nezbytná opatření k nápravě.

[13] Výzvy k prokázání skutečností musí být odůvodňovány též proto, že jejich zákonnost může být přezkoumána v navazujícím odvolacím řízení proti rozhodnutí o stanovení daně. Tyto výzvy též podléhají přezkumu ve formě dozorčích prostředků.

[14] Žalovaný dále setrval na svém názoru, že stížnost proti způsobu hodnocení důkazů (v rámci daňové kontroly) správcem daně je nepřipustná. Volné hodnocení důkazů náleží správci daně a do této pravomoci nemůže být v rámci probíhajícího řízení jakkoli zasahováno, a to ani postupem dle § 261 daňového řádu. Hodnocení důkazů najde svůj obraz v případném rozhodnutí o stanovení daně, které následně podléhá přezkumu v rámci odvolacího řízení. Odvolání tak zde je jiným prostředkem ochrany, který vylučuje podání stížnosti.

[15] Provedené dokazování a jeho zhodnocení správcem daně nadto může daňový subjekt ještě před samotným stanovením daňové povinnosti rozporovat ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Tímto úkonem může daňový subjekt případně zvrátit výsledky již provedeného dokazování. Tento institut tak lze považovat za jiný prostředek ochrany, který vylučuje podání stížnosti dle § 261 daňového řádu.

[16] Stížnost proti hodnocení důkazu přitom z důvodu nepřipustnosti nemůže řešit ani sám dotčený správce daně. Bylo by proti smyslu právní úpravy, pokud by správce daně mohl námitky věcně zkoumat, jeho postup by ovšem nebylo možné prošetřit nadřízeným správcem daně postupem dle § 261 odst. 6 daňového řádu z již výše uvedených důvodů zachování principu volného hodnocení důkazů a dvojinstančnosti správy daní.

[17] Nutno dodat, že správce daně stížnost považoval za přípustnou v celém rozsahu. Žalobce se tak nemohl domáhat prošetření závěru správce daně, který se danou stížní námitkou odmítl zabývat, neboť ji posoudil jako nepřipustnou, jak uvedl žalobce v žalobě.

[18] Žalovaný ve vyrozumění neuvedl, že veškeré stížnosti týkající se dokazování v průběhu daňové kontroly jsou nepřipustné. K odlišení přípustných a nepřipustných stížností týkajících se dokazování je dělicí hranicí fakt, zda se stížnost týká procedury získání důkazního prostředku (stížnost přípustná), nebo hodnocení důkazního prostředku a rozhodnutí o jeho provádění či neprovádění (stížnost nepřipustná). Stížnost ohledně „opomenutého“ důkazu by tak byla nepřipustná. K závěru, že správce daně opomněl zhodnotit některý důkaz, může dojít až v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Proti tomuto výsledku pak může daňový subjekt brojit vyjádřením dle § 88 odst. 2 daňového řádu.

[19] Tímto způsobem a popřípadě v rámci odvolání lze brojit i proti jiným postupům nezakládajícím nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně. I v případě ukončení daňové kontroly „bez doměrku“ je tato ukončována standardním způsobem. Daňový subjekt se tedy může vyjádřit k jejímu výsledku a bránit se tak proti postupu správce daně, má tedy i v tomto případě formalizovaný prostředek ochrany.

[20] Primárním smyslem stížnostních institutů dle § 261 daňového řádu je rychlé, operativní zjednání nápravy nezákonného stavu. Vyřizovat stížnost by měla osoba jiná. Nadřízený správce daně pak s daným řízením či postupem není seznámen vůbec. V případě připuštění stížnosti proti hodnocení důkazních prostředků by bylo nutné rozsáhlé a časově velmi náročné seznámení se současným stavem dokazování v daňové kontrole. Instituty dle § 261 daňového řádu by tak nemohly plnit svoji základní funkci. Fakticky by tak docházelo k přerušení daňové kontroly, což ovšem není v zájmu správce daně ani daňového subjektu.

[21] Kromě formalizovaných prostředků ochrany má navíc daňový subjekt právo na jakékoli neformalizované výhrady, návrhy či námítky, jimiž může ovlivňovat průběh dokazování.

[22] 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.

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

III. Replika žalobce

[24] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného ze dne 10. 6. 2015 uvedl, že správce daně zahájil daňovou kontrolu z nezákonných důvodů. Jejím cílem je ospravedlnit předchozí postup konkrétních pracovníků správce daně, kteří vědomě uvedli nepravdu o věcech daňového subjektu policejnímu orgánu. Tím vyvolali závažný zásah do základních práv daňového subjektu a osob s ním spojených. Orgány činné v trestním řízení tak byly podle vědomě uvedeny pracovníky správce daně v omyl. Daňovou kontrolu zahájili a vedou stejní pracovníci správce daně. Tento je odmítá vyloučit, přestože žalobce opakovaně namítá jejich osobní zájem na výsledku daňové kontroly. Pokud jde o uvedené nepravdivé skutečnosti, správce daně uvedl, že určitá plnění nebyla daňovým subjektem fakturována, byť měl faktury k dispozici, tedy věděl, že fakturováno bylo. Pro orgány činné v trestním řízení se jednalo o okolnost, která určila jejich postup vůči daňovému subjektu, jak vyplývá ze spisu vedeného pod sp. zn. KRPZ-49464/TČ-2012-150581. Subjektivní pochybnosti o nepodjatosti úředních osob pak byly posíleny různými nestandardními okolnostmi daňové kontroly, například tím, že správce daně se několik měsíců snažil bránit zastupování žalobce společností GOODWILL PARTNER, s. r. o. Tvrdil jednak, že mu nebyla doručena plná moc, jednak že mu doručena byla, ale byla nesrozumitelná. Jednalo se o účelové obstrukce. V důsledku toho se daňová kontrola vyznačuje relativně intenzivní procesní polemikou o postupech správce daně a jednotlivých úředních osob. Tyto okolnosti ovšem nejsou rozhodné z hlediska soudem řešené otázky žalovaného nezákonného zásahu.

[25] V ostatním žalobce odkázal na obsah žaloby. Dodal, že nebylo důvodu odsouvat přezkum postupu správce daně do doby projednávání zprávy o daňové kontrole nebo do doby rozhodnutí o daňové povinnosti, neboť není jisté, že tyto vůbec nastanou, nebo že nesprávnost postupu namítaná ve stížnosti bude relevantní z hlediska závěru o daňové povinnosti. Pokud by byl názor žalovaného přijat za správný, znamenalo by to, že v případě nevydání rozhodnutí o daňové povinnosti nebo v případě, že by při rozhodování o daňové povinnosti nebyla považována namítaná nesprávnost za relevantní z hlediska stanovení daně, nebylo by již

možno nikdy žádným prostředkem přezkoumat, zda postup (úkon) správce daně byl správný či nikoliv. To by současně znamenalo, že správce daně může v průběhu daňového řízení libovolně kupit jakékoliv nesprávnosti svých postupů, pokud jimi negativně neovlivní daňovou povinnost osob podrobených jeho pravomoci, aniž by bylo možno tyto postupy být jen nechat přezkoumat nebo prohlásit za nesprávné nebo nezákonné.

IV. Jednání konané dne 10. 11. 2015

[26] Při jednání účastníci řízení setrvali na svých argumentačních pozicích. *Žalobce* nad rámec zdůraznil, že daňový subjekt má mít možnost sdělit správci daně jakékoli výhrady. Tuto možnost žalovaný nadměrně reguluje. Stížnost má sloužit jako procesní korektiv, nadřízený správce daně nemá přebírat dokazování či hodnocení důkazů, měl by jen vymezit mantinely vedeného řízení či postupu. *Žalovaný* konstatoval, že posouzení zákonnosti výzvy k prokazování skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu v zásadě nelze oddělit od hodnocení důkazů. Dále upravil svůj návrh z vyjádření k žalobě ohledně případné náhrady nákladů řízení, uvedl, že tuto náhradu již nepožaduje.

V. Posouzení věci soudem

[27] 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**.

[28] Jak vyplynulo z daňového spisu, v rámci daňové kontroly zahájené dne 6. 11. 2012 byl žalobce dne 10. 4. 2013 (pod č. j. 462634/13/3306-05401-706635) vyzván k prokázání skutečností ve výzvě uvedených. Po proběhlých ústních jednáních správce daně dne 8. 4. 2014 vydal pod č. j. 596904/14/3306-05401-706635 výzvu k prokázání skutečností, v níž mimo jiné uvedl (str. 4), že žalobce opakovaně vyzývá k prokázání a doložení skutečností, které dosud nebyly prokázány a doloženy, ačkoliv byl žalobce k jejich prokázání již vyzván výzvou č. j. 462634/13/3306-05401-706635. V podání ze dne 2. 5. 2014 označeném jako „*Nesprávný postup správce daně*“ žalobce brojil proti opakované výzvě. Přípisem ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1405703/17/3306-05401-707224, správce daně vyrozuměl žalobce, že na základě stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu ze dne 2. 5. 2014 prošetřil zákonnost výzvy ze dne 8. 4. 2014, přičemž tuto shledal zákonnou a účinnou; ve vyrozumění se správce daně podrobně zabýval výtkami žalobce. Dne 21. 7. 2014 žalobce zaslal správci daně podání označené jako „*K č. j. 1405703/17/3306-05401-707224*“ v níž brojil jednak proti závěrům uvedeným v označeném vyrozumění, jednak se opětovně domáhal zrušení opakované výzvy ze dne 8. 4. 2014, č. j. 596904/14/3306-05401-706635. Toto podání správce daně posoudil jako stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, kterou prošetřil, a dne 25. 9. 2014 vyrozuměl pod č. j. 1654018/14/3300-14500-701892 žalobce o její nedůvodnosti; mimo jiné odkázal na vyrozumění ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1405703/17/3306-05401-707224, v němž se zabýval zákonností výzvy ze dne 8. 4. 2014 a dodal, že správce daně jednal v souladu se zákonem. Na to žalobce zareagoval podáním ze dne 26. 9. 2014 označeným jako „*K č. j. 1619631/14/3306-05401-706635 – stížnost podle § 261 DR*“. Žalovaný pak přípisem ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502, vyrozuměl žalobce o tom, že jeho žádost o prošetření způsobu

vyřízení stížnosti shledal částečně důvodnou, současně však shledal většinu námitek uplatněných žalobcem ve stížnosti ze dne 21. 7. 2014 nepřipustnými, protože není na místě přijímat opatření k nápravě.

[29] 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. Účinky podané žaloby pak nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu, který žalobce v žalobě označil.

[30] Žalobce za nezákonný zásah, proti němuž brojil podanou žalobou, výslovně označil vyrozumění žalovaného ze dne 11. 12. 2014, č. j. 33232/14/5100-41457-711502, resp. skutečnost, že žalovaný odepřel vyjádření k meritu žalobcovy argumentace, pokud jde o postup správce daně v daňovém řízení, čímž žalobci současně odepřel právo na 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 pouze 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.).

[31] 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.*“

[32] Ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je přitom důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny podmínky plynoucí z těchto ustanovení. Není-li tedy buď 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).

[33] 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).

[34] Již zde je ovšem nutno uzavřít, že napadeným vyrozuměním žalovaného 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 souvisejícího s vydáním výzvy k prokazování skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Tímto podáním se žalovaný zabýval a částečně mu vyhověl, byť současně shledal žalobcovu stížnost ze dne 21. 7. 2014 v některých částech nepřijatelnou. 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 samozřejmě 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 žádný přímý zásah do práv žalobce se tak nejednalo.

[35] Poukázal-li žalobce v této souvislosti na skutečnost, že mu žalovaný odepřel právo na rozhodnutí o meritě stížních námitek dle předchozí stížnosti, tedy, jinak řečeno, že žalovaný svým postupem odmítl poskytnout žalobci 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 samozřejmě 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 onen prvotní zásah do práv žalobce, tedy zásah způsobený postupem podřízeného správce daně. Jinými slovy řečeno, 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), samozřejmě vyjma žalob požadujících pouze deklaraci nezákonnosti onoho primárního zásahu.

[36] V daném případě bylo takovým „zásahem“, vůči němuž by měla žaloba teoreticky směřovat, buď sama daňová kontrola či konkrétněji výzva správce daně k prokazování skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Zásahem správního orgánu může být jak samotná daňová kontrola či 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). Nad rámec žalobního tvrzení lze ovšem v této souvislosti uvést, že výzva správce daně ze dne 8. 4. 2014, č. j. 596904/14/3306-05401-706635, takovým zjevným excesem není.

[37] 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).*“

[38] 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.“

[39] Ve věci si nelze nepovšimnout, že ve vztahu k samotné výzvě k prokazování skutečností ze dne 8. 4. 2014 byla žalobcova stížnost ze dne 21. 7. 2014 stížností opakovanou. Na prvotní stížnost ze dne 2. 5. 2014 správce daně dostatečným způsobem zareagoval vyrozuměním ze dne 1. 7. 2014, č. j. 1405703/17/3306-05401-707224.

[40] Soud též nesouhlasil s tvrzením žalobce, že správce daně či jeho nadřízený orgán nemůže stížnost dle § 261 daňového řádu označit za nepřipustnou. Takový názor ohledně modalit, jimiž mají správní orgány se stížnostmi nakládat, je přepjatě formalistický. Podstatné ve věci je, zda správní orgány stížnosti vyhoví či ne. Shledají-li podání daňového subjektu nepřipustným, není v přímém rozporu se zákonem, sdělí-li tento závěr stěžovateli, aniž by stížnost např. formálně zamítly.

[41] Za této situace se již soud dále nezabýval naplněním dalších podmínek důvodnosti podané zásahové žaloby (viz výše).

VI. Závěr a náklady řízení

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

[43] 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 10. listopadu 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu