



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **SALMON SERVICES LIMITED**, se sídlem Ascot House, 2 Woodberry Grove, London N12 OFB, UK, zast. Ing. Evou Kábovou Ph.D., daňovou poradkyní se sídlem Makovského náměstí 2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě na ochranu proti nezákonnému zásahu,

t a k t o :

I. Vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 5485286/14/2001-25003-107216 ze dne 10. 9. 2014 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 1, jakož i Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti č. j. 30366/14/5100-41555-71184 ze dne 14. 11. 2014 vydané žalovaným, jsou **nezákonnými zásahy**.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 8 800 Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Evy Kábové, Ph.D., daňové poradkyně se sídlem Makovského nám. 2, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal určení toho, že *Vyrozumění o vyřízení stížnosti* č.j. 5485286/14/2001-25003-107216 ze dne 10. 9. 2014 vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 1, jakož i *Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti* č.j. 30366/14/5100-41555-71184 ze dne 14. 11. 2014 vydané žalovaným, je nezákonné.

II. Obsah žaloby

Žalobce především nesouhlasil s tím, že v jeho případě bylo podání stížnosti proti postupu správce daně posouzeno jako nepřipustné. Dle jeho názoru byla totiž stížnost přípustná.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě především uvedl, že žalobcem uplatněné podání (stížnost) směřovalo proti obsahu výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 8. 2014, č.j. 5225522/14/2001-25003-108700. Výzvou byl žalobce vyzván k odstranění konkrétních pochybností, které správci daně vznikly ohledně správnosti, průkaznosti a úplnosti jeho daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2014. Výzva je rozhodnutím ve smyslu § 101 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), což lze dovodit i z § 109 odst. 2 daňového řádu. Stížností podle § 261 daňového řádu lze však brojit toliko proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně. Podáním stížnosti proto nelze rozporovat rozhodnutí správce daně. Z tohoto důvodu dospěl žalovaný k závěru, že stížnost správce daně zcela správně posoudil jako procesně nepřipustné podání, neboť uplatněnou stížností nebyl napaden postup správce daně ani chování jeho úřední osoby.

Žalovaný dále poukázal na to, že proti rozhodnutí správce daně je obecně připuštěno odvolání. Takovým právním instrumentem lze zpochybnit správnost nebo zákonnost nepravomocných rozhodnutí správce daně prvního stupně či vadnost předcházejícího procesního postupu. Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu není podle § 109 odst. 2 přípustná. Institut stížnosti je subsidiárním prostředkem ochrany pouze tam, kde prostředek ochrany chybí, tj. není zvlášť upraven a nikoliv tam, kde byl opravný prostředek zákonem vyloučen.

Žalovaný rovněž poukázal na možné negativní souvislosti, pokud by stížnost proti výzvě podle § 89 daňového řádu byla přípustná. Shledal-li by správce daně výzvu důvodnou, měl by podle § 261 odst. 5 učinit nezbytná opatření k nápravě, které by spočívalo ve změně či zrušení předmětné výzvy. K takovému postupu však chybí zákonná úprava a správce daně by musel postupovat zcela bez nastaveného právního rámce. § 261 daňového řádu správci daně pravomoc rušit či měnit rozhodnutí nepřiznává na rozdíl od odvolacího řízení či přezkumného řízení (§ 116 odst. 1 písm. a) a písm. b) § 123 odst. 5 daňového řádu). Souvisejícím problémem může být i porušení zásady dvojinstančnosti. V případě, že by stížnost byla

shledána nedůvodnou, resp. částečně nedůvodnou a daňový subjekt by u nejbližší nadřízeného správce daně uplatnil žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, který by podání vyhodnotil rovněž jako nedůvodné, mohl by poté daňový subjekt tytéž námitky uplatňovat i v rámci odvolání proti případnému rozhodnutí správce daně, které bylo vydáno na základě provedeného postupu k odstranění pochybností. Žalovaný by se tak v průběhu odvolacího řízení dostal do situace, v rámci níž by z pozice odvolacího orgánu podle § 114 odst. 1 daňového řádu musel opětovně posuzovat námitky, které již dříve posoudil. Závěrem žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným bylo posouzení toho, zda stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu je přípustná.

Soud zde vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2015, č. j. 1 Afs 40/2015-39, kde byla obdobná otázka řešena a je zde mj. uvedeno:

„[35]...V nyní posuzovaném případě byla ovšem spornou otázkou, zda možným opravným prostředkem proti nekonkrétní výzvě k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 daňového řádu je institut stížnosti upravený v § 261 daňového řádu, který stěžovatel využil. Městský soud přípustnost stížnosti pro tento případ vyloučil, byť až v souvislosti s posouzením tvrzeného nezákonného zásahu žalovaného 2). Ve prospěch nepřípustnosti stížnosti obsáhle argumentuje také žalovaný 2) ve svém vyjádření ke kasační stížnosti.

[36] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu „[o]soba 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“. Podle odst. 6 tohoto ustanovení „[m]á-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti“.

[37] Přípustnost stížnosti jako opravného prostředku proti nezákonnostem souvisejícím s (probíhající) daňovou kontrolou nebo (probíhajícím) postupem k odstranění pochybností vyplývá již z konstantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS).

[38] Konkrétně deklarací nezákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. postupu k odstranění pochybností, se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku tohoto soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013 – 46. Soud zde uvedl, že „[o]pravným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u postupu k odstranění pochybností, tak u daňové kontroly, je podle § 261 odst. 1 až 5

daňového řádu stížnost. Tato stížnost má sice subsidiární charakter – lze ji využít pouze tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s níž by bylo pro takovou situaci počítáno. Zdejší soud se již vyjádřil, že uvedená stížnost má v ohledech, které jsou rozhodné pro její kvalifikování jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., obdobný charakter jako námitky podle zákona o správě daní a poplatků [...]“. Obdobně jako v nyní projednávaném případě zde posuzoval nezákonný zásah správce daně spočívající v nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností. Soud přitom aproboval možnost daňového subjektu podat proti tomuto postupu správce daně stížnost podle § 261 daňového řádu. Ve vztahu ke včasnosti žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v nekonkrétní výzvě k odstranění pochybností konstatoval, že „[s]kutečností, jež byla rozhodná pro počátek subjektivní lhůty, bylo vyřízení stížnosti stěžovatele proti jejímu zahájení. Subjektivní lhůta tak počala svůj běh vyřízením stížnosti [...]“.

Ke stejnému závěru dospěl i desátý senát Nejvyššího správního soudu ve výše uvedeném rozsudku č. j. 10 Afs 28/2014 – 52, ve kterém taktéž považoval stížnost za přípustný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností.

[39] Nejvyšší správní soud neshledává důvod pro odlišení situace, kdy je stížností napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností. Zahájení postupu k odstranění pochybností je totiž realizováno právě výzvou k odstranění pochybností (viz § 89 daňového řádu), proto nezákonnost zahájení tohoto postupu bude zpravidla namítána jako určitá nezákonnost obsažená ve výzvě k tomuto postupu (nyní např. nezákonnost spočívající v nekonkrétnosti výzvy).

[40] Výzvu k odstranění pochybností lze ostatně považovat také za postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, proto z tohoto důvodu nelze konstatovat nepřipustnost stížnosti. Splněna je také třetí podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku v rámci správního řízení. Za takový prostředek nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. Navíc z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012 – 22). Stejně tak lze dovodit, že ani ve správním (daňovém) řízení nelze proti těmto nezákonným postupům brojit až v rámci odvolání proti platebnímu výměru, ale je možné je napadat stížností, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek ochrany.

[41] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, jak vyplývá i z citované judikatury tohoto soudu. Byla-li tedy v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, je třeba vztáhnout počátek běhu lhůty k podání

žaloby proti zásahu spočívajícímu v nezákonném zahájení postupu k odstranění pochybností právě ode dne doručení vyřízení těchto opravných prostředků.“

Jak plyne ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, stížnost je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností. Shledal-li správce daně stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 daňového řádu ze dne 22. 8. 2014, č. j. 5225522/14/2001-25003-108070 jako nepřípustnou (Vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 10. 9. 2014, č. j. 5485286/14/2001-25003-107216) pak pochybil. Následně pochybil i žalovaný, když žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudil jako nedůvodnou (Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 11. 2014, č. j. 30366/14/5100-41455-711484). Soudu proto nezbylo, než jak *Vyrozumění o vyřízení stížnosti* č. j. 5485286/14/2001-25003-107216 ze dne 10. 9. 2014, vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 1, tak i *Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti* č. j. 30366/14/5100-41555-71184 ze dne 14. 11. 2014, vydané žalovaným, posoudit jako nezákonný zásah.

V. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že 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 byl ve věci úspěšný, soud proto rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit mu náklady řízení. Náhrada nákladů řízení se sestává z odměny zástupce žalobce za dva úkony právní služby po 3 100 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 7 odst. 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (příprava a převzetí právního zastoupení, sepsí žaloby) a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky. Žalobci byla též přiznaná náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000 Kč. Celkem přiznaná náhrada nákladů řízení činí částku 8 800 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 24. 9. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu