



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **HOBAK a.s.**, se sídlem v Praze 5, 14. října 1307/2, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem se sídlem v Písku, tř. Národní svobody 22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 21. 5. 2014 o vyřízení žádosti žalobce ze dne 22. 3. 2014,

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

[1] Dne 20. 7. 2014 obdržel Krajský soud v Brně žalobu, již se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v jeho přípisu – Vyrozumění o vyřízení

žádosti žalobce, kterým měl žalovaný prošetřit na základě žádosti žalobce ze dne 22. 3. 2014 způsob vyřízení předchozí stížnosti žalobce. Vyrozumění o vyřízení žádosti dle § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), vydal žalovaný dne 21. 5. 2014 a téhož dne jej zaslal zástupci žalobce.

[2] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce podal u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu dne 31. 12. 2013 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DAP“ nebo „DAP k DPH“) za zdaňovací období listopad 2013. Jelikož správci daně po přezkoumání DAP k DPH vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v DAP v odd. C., vydal dne 22. 1. 2014, č.j. 329437/14/2005-24902-109742, **výzvu k odstranění pochybností ve smyslu § 89 odst. 1 DŘ**, kterou dne 23. 1. 2014 doručil žalobci a jeho zástupci dne 13. 2. 2014. Ve výzvě jej vyzval k odstranění konkrétních povinností. Měl především pochybnosti o tom, zda zdanitelná plnění žalobce používá pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona č. 253/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), dále zda uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesené daňové povinnosti (dle § 92a ZDPH) skutečně vznikla při ekonomické činnosti žalobce dle rozsahu a předmětu plnění. Současně vyzval žalobce, aby upřesnil (prokázal), jakým způsobem a z jakých údajů vypočítal hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v DAP, jelikož hodnoty se neshodovaly. Žalobce byl vyzván k předložení evidence podle § 100 ZDPH, soupisu majetku a důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v DAP, včetně daňových dokladů k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním (doklady byly přesně vyjmenovány). Výše uvedené shrnul správce daně ve výzvě tak, že je potřeba prokázat, že byl nárok na odpočet daně uplatněn v souladu s § 72 a 73 ZDPH. Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností postupem podle § 89 odst. 2 DŘ, k čemuž mu byla stanovena lhůta 15 dnů od doručení výzvy, a současně byl poučen o následcích neodstranění pochybností, nedodržení stanovené lhůty anebo neposkytnutí potřebné součinnosti s tím, že mu může správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 90 odst. 4 DŘ). Žalobce byl poučen i o tom, že proti výzvě se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 DŘ).

[3] Proti shora uvedené výzvě správce daně podal žalobce prostřednictvím daňového poradce dne 14. 2. 2014 **stížnost podle § 261 odst. 1 DŘ**. Ve stížnosti označil žalobce za porušení zákona doručení této výzvy až dne 13. 2. 2014 jeho zástupci, neboť výzva k odstranění pochybností se týkala DAP za měsíc listopad 2013. V souladu s DŘ nebylo možno nic touto výzvou žalobci přikazovat. Imperativ „proto předložte ...“ neměl žádnou zákonnou oporu, neboť bylo pouze na úvaze žalobce, jakým způsobem bude odstraňovat pochybnosti sdělené mu správcem daně. Týká se to i příkazu „zda přijatá plnění používáte ...“, neboť neobsahoval žádné konkrétní pochybnosti správce daně. Za rozporný s DŘ označil také příkaz, aby telefonicky kontaktoval referenta správce daně. Navíc celá výzva byla formulačně neobratná, místy až nesrozumitelná, což žalobce nutilo přemýšlet, jak to správce daně myslel. S ohledem na tyto výtky žádal o uvedení výzvy do souladu se zákonem a o prodloužení 15 denní lhůty tak, aby běžela až po doručení upravené výzvy, jenž bude v souladu s DŘ a ZDPH.

[4] Jelikož správce daně nepokládal stížnost žalobce za důvodnou, vydal dne 14. 3. 2014, pod č.j. 1550082/14/2005-24902-109742, **Vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření podle § 261 DŘ**. Vyrozumění bylo téhož dne doručeno zástupci žalobce. Tímto přípisem správce daně vyrozuměl žalobce v souladu s § 261 odst. 5 DŘ o výsledku šetření ve věci jeho stížnosti

na postup správce daně (stížnost ze dne 14. 2. 2014, č. j. 990675/14). Správce daně přitom neshledal stížnost žalobce za důvodnou, protože výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014 nebyl porušen zákon. Lhůta pro vydání „výzvy“ je lhůtou pořádkovou, a tedy jejím nedodržením správce daně nepozbyl oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, což také ve věci učinil (žalobci byla výzva doručena dne 23. 1. 2014 a jeho zástupci dne 13. 2. 2014). Ve výzvě dle § 89 DŘ uvedl správce daně řádně důvody, pro které žádá o doplnění dokladů k daňovému tvrzení, aby mohla být daň správně stanovena. Bylo třeba přihlédnout i ke skutečnosti, že v době podání daňového tvrzení měl správce daně k dispozici pouze příslušný tiskopis DAP k DPH, přičemž šlo v pořadí o první výzvu. Správce daně tedy disponoval pouze obecnými poznatky, s nimiž výzva korespondovala. Ve „vyrozumění“ ze dne 14. 3. 2014 byly zopakovány důvody a pochybnosti, které správce daně uvedl již ve výzvě dle § 89 DŘ, odkazováno bylo na § 89 odst. 2 DŘ, že daňový subjekt předkládá důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění vytknutých pochybností, a požadováno bylo i předložení evidence dle § 100 ZDPH, tedy doložení veškerých daňových dokladů prokazujících skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a prokazující oprávněnost nadměrného odpočtu. Správce daně ve „Vyrozumění“ připomněl, že daňový subjekt má vedle povinnosti prokazovat svá tvrzení také právo sám předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout jejich provedení, a vyvracet tak pochybnosti vyjádřené správcem daně. Bylo povinností žalobce, aby údaje uvedené v odd. C. DAP prokázal a doložil, a aby tak prokázal splnění podmínek k uplatnění odpočtu daně na vstupu dle § 72 odst. 1 ZDPH. Pokud správce daně ve „výzvě“ požadoval doložení konkrétních skutečností – konkrétních daňových dokladů, pak dostal požadavku konkrétnosti a určitosti uložené povinnosti výzvou. Poukazovaná výzva tak není nezákonná a není nezákonné ani zahájené daňové řízení. Výzvu nelze vydávat opakovaně.

[5] Proti shora uvedenému Vyrozumění o výsledku šetření ze dne 14. 3. 2014 podal žalobce prostřednictvím svého zástupce dne 22. 3. 2014 **Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ** u nejbližší nadřízeného správce daně, tedy u Odvolacího finančního ředitelství. Žádost současně podal u správce daně (Finančního úřadu pro hlavní město Prahu) na vědomí. V této žádosti napadal obsah výše uvedeného Vyrozumění o výsledku šetření v tom, že dle § 101 DŘ je rozhodnutí vydáno okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho řádnému doručení. Výzvu k odstranění pochybností (rozhodnutí) správce daně odeslal až dne 13. 2. 2014 a téhož dne ji zástupce žalobce prostřednictvím datové schránky převzal. Není tak pravdou, že rozhodnutí bylo vydáno 22. 1. 2014, a ani to, že bylo vydáno dle § 89 odst. 4 DŘ. S ohledem na dosavadní judikaturu správních soudů a oprávnění správce daně zahájit postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 DŘ by žalobci náležela od správce daně přinejmenším omluva za pozdní doručení. Pokud správce daně v době vydání výzvy k odstranění pochybností disponoval pouze obecnými poznatky a neměl k dispozici nic, než příslušný tiskopis, pak dle žalobce nemohly být ve „výzvě“ uvedeny žádné konkrétní pochybnosti. Výzva byla vydána jen za účelem vyčkání, až žalobce veškeré doklady předloží s tím, že v následující výzvě mu budou konkrétní pochybnosti sděleny. Obsah výzvy k odstranění pochybností svědčí o nepochopení rozdílu mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností. Postup k odstranění pochybností podle § 89 DŘ není určen k průkazu správnosti údajů, ale k odstranění pochybností o správnosti údajů vykázaných daňovým subjektem. Jelikož podaná stížnost ze dne 14. 2. 2014 (dle § 261 odst. 1 DŘ) nebyla dle žalobce řádně vyřízena, požádal tímto podáním nejbližší nadřízeného správce daně o prošetření způsobu vyřízení předchozí stížnosti. Požadavek na prodloužení stanovené lhůty současně upřesnil tak, že lhůta 15 dnů k odstranění pochybností začne plynout až po doručení

nové opravené výzvy, anebo po dni převzetí Vyrozumění o vyřízení této žádosti (ze dne 22. 3. 2014), podle toho, který den nastane dříve.

[6] Na základě uplatnění „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ ze dne 22. 3. 2014 vydal žalovaný dne 21. 5. 2014 „**Vyrozumění o vyřízení žádosti** ze dne 22. 3. 2014“, pod č.j. 13243/14/5000-14507-711503, kterým prošetřil způsob vyřízení původní stížnosti žalobce, a to postupem dle § 261 odst. 6 DŘ. Téhož dne 21. 5. 2014 bylo Vyrozumění doručeno zástupci žalobce. Žalovaný shledal podanou žádost na prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 2. 2014 za nedůvodnou, přitom se nemohl zabývat jednotlivými námitkami žalobce uvedenými v jeho žádosti o prošetření vyřízení stížnosti. Uvedl k tomu následující důvody. Stížnost podle § 261 odst. 1 DŘ je prostředkem subsidiárním a lze jej uplatnit pouze v případě, že DŘ neposkytuje jiný prostředek ochrany. Stížností podle cit. ust. lze brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně. Z obsahu stížnosti žalobce ze dne 14. 2. 2014 vyplynulo, že směřovala zejména proti obsahu výzvy správce daně k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014. Citovaná výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím podle § 101 DŘ, avšak podle § 109 odst. 2 DŘ se nelze proti rozhodnutím označeným jako „výzva“ samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. V případě výzvy dle § 89 odst. 1 DŘ není uvedeno, že by bylo možné se proti této výzvě samostatně odvolat. To však neznamená, že zákonnost výzvy nelze nikdy zpochybnit. Lze tak učinit až v souvislosti s rozhodnutím o vyměření daně (viz komentář k § 89 odst. 1 Daňového řádu vydaný v nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s., Praha 2011).

[7] Proto měl již prvostupňový správce daně posoudit stížnost ze dne 14. 2. 2014 dle § 261 odst. 1 DŘ jako nepřipustnou, neboť nebyly splněny podmínky cit. ust. Stížnost totiž převážně směřovala proti obsahu výzvy a požadovala její uvedení do souladu se zákonem. To § 261 odst. 1 DŘ nepřipouští, přitom nešlo ani o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo o stížnost proti postupu správce daně. Výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 109 odst. 2 DŘ a stížnost proti rozhodnutím správce daně není dle § 261 odst. 1 DŘ přípustná. Nebyla splněna ani další podmínka uvedená v § 261 odst. 1 DŘ, že stížnost lze podat pouze v případě, kdy DŘ již nepřipouští jiný prostředek ochrany. Proti „výzvě“ dle § 89 DŘ sice není možno se samostatně odvolat, vylučuje to § 109 odst. 2 DŘ, avšak to neznamená, že tak nelze učinit v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. Zákonodárce vyjádřil v DŘ vůli umožnit přezkum zákonnosti této výzvy, popř. postupu při jejím vydání, a to v odvolání proti rozhodnutí vydaném v daňovém řízení, v jehož průběhu byla předmětná výzva vydána (při stanovení daně).

[8] V DŘ byl vyloučen samostatný přezkum výzvy v odvolacím řízení před vydáním rozhodnutí o stanovení daně. Pokud by zákonodárce hodlal připustit samostatný přezkum výzvy dle § 89 DŘ odvolacím orgánem, učinil by tak obdobně jako v § 171 odst. 4 DŘ. S ohledem na subsidiaritu stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ a na to, že zákonnost výzvy lze napadat až v rámci odvolání proti stanovení daně, měla být stížnost posouzena jako nepřipustná. Není-li po vydání výzvy připuštěn proti ní prostředek ochrany, neznamená to, že by byl negován i později přípustný prostředek ochrany (v rámci odvolání proti stanovení daně), i ten je prostředkem ochrany, a proto nebyla splněna podmínka uvedená v § 261 odst. 1 DŘ, že stížnost je přípustná pouze tehdy, kdy DŘ nepřipouští jiný prostředek ochrany.

[9] Závěrem žalovaný uvedl, že stížnost žalobce ze dne 14. 2. 2014 byla prvostupňovým správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná, ačkoliv žalobce neměl právo dle § 261

odst. 1 DŘ podat stížnost proti výzvě. Jelikož se správce daně námitkami uvedenými ve stížnosti ze dne 14. 2. 2014 zabýval, přiznal tak žalobci příznivější zacházení, nikoliv nezákonné. Pro nepřipustnost stížnosti se žalovaný nemohl zabývat námitkami žalobce vytýkanými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Námitky může žalobce uplatnit v odvolání proti platebnímu výměru, který bude vydán v návaznosti na postup k odstranění pochybností. Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti byla nedůvodná.

II. Žaloba

[10] Proti shora uvedenému Vyrozmění o vyřízení žádosti žalovaného ze dne 21. 5. 2014 podal dne 20. 7. 2014 žalobce u zdejšího soudu žalobu, v níž se domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Postup žalovaného nebyl podle žalobce souladný s právním řádem. Ačkoliv byl žalobce odkazován žalovaným se svými námitkami až do doby odvolání proti samotnému rozhodnutí, žalobce k tomu namítal, že tento náhled nebyl shledán správným již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Procesním postupem, který uváděl žalovaný, totiž nebylo možno jakkoliv napadnout nezákonnost úkonu správce daně či nezákonnost samotného zahájení postupu k odstranění pochybností, byla-li následně daň vyměřena totožně s DAP daňového subjektu. V takové situaci by byl daňový subjekt po nějakou dobu zcela bez právní ochrany. Žalobce totiž takovou situaci již absolvoval při předcházejícím zahájení postupu k odstranění pochybností v případě DAP za srpen 2013, kdy byl platební výměr vystaven shodně s podaným DAP, avšak až dne 19. 6. 2014, přitom šlo o vyměření nadměrného odpočtu.

[11] Obsah „Vyrozmění“ žalovaného označil žalobce za zmatečný, neboť jednak uvedl, že se nemůže námitkami žalobce zabývat, a tak se k nim v textu ani nevyjádřil, a jednak uvedl, že „Stížnost na stížnost“ řádně prošetřil a byla shledána nedůvodnou, přitom závěr žalovaného svědčí o odmítnutí prošetření. Podle žalobce však bylo zákonnou povinností žalovaného, aby prošetřil žalobcem namítané skutečnosti a posléze vydal své stanovisko, když v případě nedůvodnosti žádosti mohl žalobce brojit zásahovou žalobou přímo proti postupu k odstranění pochybností prvostupňového správce daně. Jelikož se žalovaný odmítl „Žádostí o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ zabývat, vedlo to k odepření práva na řádné prošetření vyřízení stížnosti ze dne 14. 2. 2014 a bylo to nezákonným zásahem žalovaného do práv žalobce, které je garantováno zákonem.

III. Vyjádření žalovaného

[12] Ve vyjádření k žalobě, doručeném krajskému soudu dne 25. 8. 2014, žalovaný uvedl, že jelikož prvostupňový správce daně posoudil stížnost ze dne 14. 2. 2014 jako přípustnou, musel rovněž žalovaný nejprve posoudit žádost o prošetření postupu prvostupňového správce daně jako přípustnou, avšak po zjištění skutečností v ní uvedených ji shledal za nedůvodnou. To vyplynulo z toho, že prvostupňový správce daně nedůvodně prošetřoval skutečnosti uvedené ve stížnosti (stížnost měl shledat za nepřipustnou), a tak i následná žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ bylo přípustným procesním institutem. „Vyrozměním“ žalovaného však byl žalobce informován, že jeho stížnost byla prvostupňovým správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná, protože podle § 261 odst. 1 DŘ neměl právo podat v dané věci stížnost. Žalovaný se proto námitkami žalobce

uvedenými v „Žádosti o prošetření“ nemohl zabývat a nezbylo mu, než žádost posoudit jako nedůvodnou.

[13] Podle žalovaného zopakoval žalobce v žalobě nesprávně důvody žalovaného, pro které byla stížnost nepřipustná. Přitom hlavním důvodem bylo to, že stížnost směřovala proti obsahu výzvy, která je rozhodnutím ve smyslu § 101 DŘ (potvrzuje i § 109 odst. 2 DŘ). Stížností podle § 261 odst. 1 DŘ lze však brojit pouze proti chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně, nelze však brojit proti rozhodnutí správce daně. V daném případě nešlo o chování úředních osob správce daně ani o postup správce daně. Podle § 109 odst. 2 DŘ se proti rozhodnutí označenému jako výzva, nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. V daném případě není proti výzvě podle § 89 DŘ připuštěn řádný opravný prostředek, neboť zákon (DŘ) jinak nestanoví. Pokud by to zákonodárce zamýšlel (přezkum výzvy k odstranění pochybností) učinil by tak způsobem obdobným jako v § 171 odst. 4 DŘ. To však neučinil. Ve smyslu dikce § 261 odst. 1 DŘ je nezbytné, aby DŘ již neposkytoval osobě zúčastněné na správě daní jiný prostředek ochrany. Jedině v takovém případě by bylo podání stížnosti přípustné. Dikce § 109 odst. 2 DŘ vylučuje pouze možnost samostatného odvolání proti rozhodnutí označenému jako výzva. Proti zákonnosti výzvy je však možné brojit v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně. DŘ tak poskytuje jiný prostředek ochrany, a proto nebyla naplněna další z podmínek přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 DŘ. Pokud zákon výslovně nepřipouští využití opravného prostředku, pak nelze vůli zákonodárce nahrazovat připuštěním stížnosti, jakožto subsidiárního prostředku ochrany (§ 261 odst. 1 DŘ). Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 DŘ byla nepřipustná, DŘ nepřipouští řádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako „výzva“. Přezkum takové výzvy připadá v úvahu pouze v rámci odvolání proti platebnímu výměru.

[14] Výklad provedený žalobcem je nelogický, neboť pokud by zákonodárce vyloučil odvolání proti rozhodnutím označeným jako výzva a přitom by umožnil jejich napadení stížností podle § 261 odst. 1 DŘ, kde chybí přesná zákonná úprava postupu správce daně, pak by měl správce daně činit tímto značně neformalizovaným postupem bez nastavených „mantinelů“ tak závažné zásahy do daňového řízení, jako je změna nebo zrušení svého rozhodnutí. Žalovaný se současně obával možného porušení zásady dvojinstančnosti řízení v případě přípustnosti stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ proti výzvě podle § 89 DŘ. Námitky uplatněné ve stížnosti by se mohly opakovat i v následné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti u Odvolacího finančního ředitelství, které by stejné námitky muselo opětovně posuzovat i v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, ačkoliv by již námitky dříve posoudilo. Porušení zásady dvojinstančnosti by mohlo vést k podstatnému porušení ustanovení o řízení, jenž by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Žalovaný se nemohl námitkami žalobce uvedenými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zabývat, neboť stížnost uplatněná žalobcem proti výzvě k odstranění pochybností měla být správcem daně posouzena jako nepřipustná z důvodů nesplnění podmínek v § 261 odst. 1 DŘ. Uváděl-li žalobce, že odklad námitek proti výzvě až do doby odvolání proti samotnému rozhodnutí bylo shledáno nesprávným již v době působnosti ZSDP, pak se k tomu žalovaný nemohl vyjádřit, neboť námitka byla formulována velmi obecně. ZSDP neupravoval institut obdobný stížnosti dle § 261 odst. 1 DŘ. Právní úprava vytýkácího řízení podle ZSDP a postupu k odstranění pochybností podle DŘ je odlišná.

[16] Žalovaný postupoval v souladu s DŘ, když se odmítl námitkami žalobce zabývat proto, že stížnost byla správcem daně nesprávně posouzena jako přípustná. Žalovaný tak musel Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti posoudit nejprve jako přípustnou, jelikož podle § 261 odst. 6 DŘ je taková žádost obecně přípustná. Avšak poté, co způsob vyřízení začal žalovaný prošetřovat, zjistil, že se správce daně dopustil nesprávného posouzení stížnosti jako přípustné. Je-li stížností napadána výzva podle § 89 DŘ, tedy její obsah, je nutné dojít k závěru, že stížnost je z výše uvedených důvodů (§ 261 odst. 1 DŘ) nepřípustná. Zásah žalovaného tak nebyl nezákonný, a proto soudu navrhl, aby žalobu podle § 87 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[17] Zdejší 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.**

[18] Předmětem podané žaloby učinil žalobce zásah žalovaného, spočívající v tom, že odepřel žalobci právo na řádné prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 2. 2014, neboť se odmítl zabývat námitkami žalobce uvedenými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 22. 3. 2014, což žalovaný vyjádřil v přípise ze dne 21. 5. 2014 označeným jako „Vyrozumění o vyřízení žádosti“.

[19] Výzva k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 DŘ, dále Vyrozumění správce daně o výsledku šetření dle § 261 odst. 5 DŘ a ani Vyrozumění o vyřízení žádosti nadřízeného správce daně dle § 261 odst. 6 DŘ vydané v rámci postupu k odstranění pochybností v daňovém řízení nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., protože se jimi nezakládají, nemění, neruší nebo závazně neurčují veřejná subjektivní práva nebo povinnosti stěžovatele (daňového subjektu). Jelikož takové úkony správního orgánu nejsou rozhodnutím, žaloba směřující proti nim jako rozhodnutím by byla u správního soudu nepřípustná dle § 68 písm. e) s.ř.s., neboť takové úkony jsou vyloučeny ze soudního přezkumu (§ 70 písm. a) s.ř.s.).

[20] Naopak ochranu proti takovým úkonům poskytuje od 1. 1. 2003 soudní řád správní v § 82, který zakotvuje možnost podat ke správnímu soudu žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu, pokud zásah nebo jeho důsledky trvají, anebo hrozí-li jeho opakování a jestliže se nápravy nelze domáhat jinými právními prostředky.

[21] K přípustnosti zásahové žaloby soud odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013-25, podle kterého *„je prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 DŘ, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona“*.

[22] Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musí být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. V daném případě se žalobce dozvěděl o postupu žalovaného, který se odmítl zabývat námitkami žalobce a prošetřovat způsob vyřízení jeho stížnosti dne 21. 5. 2014, tj. v den doručení „Vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ ze dne 21. 5. 2014. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem podal u zdejšího soudu dne 20. 7. 2014, tedy včas.

[23] Žalobce od samého počátku koncipoval žalobu jako žalobu zásahovou dle § 82 a násl. s.ř.s. a nikoliv jako žalobu proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s.ř.s. (jak bylo vyloučeno v odstavci [19]).

[24] Soud vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu, který byl zdokumentován ve správním spise.

[25] Žalobce se domáhal předmětnou žalobou ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, který především spatřoval v odepření práva žalobce na řádné prošetření způsobu vyřízení jeho stížnosti ze dne 14. 2. 2014, kdy žalovaný odepřel žalobci se zabývat jeho námitkami uplatněnými v Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Správnost postupu žalovaného a důvodnost jeho závěrů lze ověřit jediné komplexním náhledem na věc. Klíčová je Výzva správce daně dle § 89 DŘ k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014, a nezbytné je připomenutí příslušné právní úpravy, která byla v průběhu celého případu aplikována.

[26] Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce podal u správce daně dne 31. 10. 2014 DAP k DPH za listopad 2014. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů, v něm uvedených, doručil žalobci prostřednictvím zástupce dne 13. 2. 2014 výzvu ze dne 22. 1. 2014 k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 DŘ, čímž žalobce vyzval k odstranění ve výzvě blíže specifikovaných pochybností. Současně jej vyzval k předložení konkrétních dokladů, stanovil mu k provedení výzvy lhůtu a poučil ho jednak o následcích neodstranění sdělených pochybností či nedodržení lhůty a jednak o nemožnosti se proti rozhodnutí (výzvě) odvolat.

[27] Uvedenou výzvou byl zahájen postup správce daně k odstranění pochybností, který je upraven v § 89 DŘ. Podle odst. 1 cit. ust. platí, že má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti řádného daňového tvrzení, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve smyslu § 89 odst. 2 DŘ uvede správce daně své pochybnosti ve výzvě takovým způsobem, aby daňovému subjektu umožnil se k nim vyjádřit, nejasnosti vysvětlit, údaje doplnit či opravit a dále i prokázat předloženými důkazními prostředky. Citovaná právní úprava byla ve výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014, doručené dne 13. 2. 2014, zcela dodržena, a to včetně lhůty k odstranění pochybností, která podle § 89 odst. 3 DŘ nesmí být kratší než 15 dnů. Ve smyslu posledně citovaného ustanovení byl žalobce rovněž řádně poučen o následcích nesplnění výzvy. Podle § 89 odst. 4 DŘ má-li podle řádného daňového tvrzení vzniknout daňovému subjektu daňový odpočet, vydá správce daně výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů od podání daňového tvrzení. Tuto lhůtu se v posuzovaném případě nepodařilo dodržet, avšak šlo o pořádkovou lhůtu, s jejímž nedodržením není spojen zánik oprávnění správce daně vydat výzvu k odstranění pochybností. Jiné následky z uvedeného ustanovení neplynou. Soud má tak za to, že výzvou k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014, doručené dne 13. 2. 2014, byl žalobce řádně a v souladu se zákonem vyzván k odstranění pochybností zaznamenaných správcem daně v souvislosti s daňovým tvrzením.

[28] Podle § 101 odst. 1 DŘ ukládá správce daně povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem **rozhodnutím**. Podle § 109 odst. 1 DŘ se příjemce rozhodnutí může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak. Avšak podle § 109 odst. 2 DŘ proti rozhodnutím označeným jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinnosti, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. K náležitostem rozhodnutí uvádí § 102 odst. 1 DŘ, že obsahuje označení správce daně, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí,

výrok s uvedením právního předpisu, lhůtu k plnění, poučení o odvolání, podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení, a také otisk úředního razítka a datum podpisu. Podle § 102 odst. 2 DŘ obsahuje rozhodnutí odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Podle § 102 odst. 3 DŘ uvede správce daně v odůvodnění důvody výroku a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami příjemce rozhodnutí. V souvislosti s těmito ustanoveními pojednávajícími o tom, co lze považovat za rozhodnutí a jaké náležitosti rozhodnutí mají, soud poukazuje i na obsah výzvy k odstranění pochybností ze dne 22. 1. 2014, doručené dne 13. 2. 2014, jenž obsahuje veškeré uvedené náležitosti rozhodnutí ve smyslu § 102 odst. 1 DŘ, podle § 102 odst. 2 DŘ obsahuje odůvodnění, a také obsahově odpovídá dikci § 109 odst. 2 DŘ, neboť vyzývá příjemce ke splnění povinnosti.

[29] Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že uvedená **výzva k odstranění pochybností je rozhodnutím** podle DŘ, avšak protože je označena jako „výzva“, kterým byl žalobce vyzván ke splnění povinnosti, nelze se proti ní samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak. Z obsahu stížnosti uplatněné žalobcem dne 14. 2. 2014 proti výzvě k odstranění pochybností je zřejmé, že směřoval jednoznačně proti obsahu výzvy (rozporoval pochybnosti správce daně a možnost prikazovat předložení dokladů, vytýkal neobratnou formulaci), přitom zvolenou stížností podle § 261 odst. 1 DŘ bylo možno brojit pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně. Nic takového však žalobce podanou stížností ze dne 14. 2. 2014 nerozporoval. Brojil jen proti výzvě k odstranění pochybností jako takové, ačkoliv zákon nepřipouští řádný opravný prostředek proti takové výzvě (§ 109 odst. 2 ve spojení s § 89 DŘ). Vyplývá-li z § 109 odst. 2 a § 89 DŘ nemožnost samostatného odvolání proti výzvě, neznamená to, že zákonnost výzvy nelze nijak zpochybnit. Koncepce daňového řádu umožňuje přezkum zákonnosti této výzvy a případně procesního postupu při jejím vydání v rámci odvolání proti rozhodnutí vydaném v konkrétním daňovém řízení o stanovení daně, v jehož průběhu byla předmětná výzva vydána (viz komentář autorů k § 89 odst. 1 a § 109 odst. 2 daňového řádu: Josef Baxa, Ondřej Dráb, Lenka Kaniová, Petr Lavický, Alena Schillerová a Karel Šimek. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Z uvedeného vyplývá, že zákonnost výzvy lze zpochybnit až v souvislosti se samotným rozhodnutím o vyměření daně.

[30] Ačkoliv proti výzvě k odstranění pochybností není připuštěn samostatný opravný prostředek (samostatné odvolání), lze její nezákonnost napadat v odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně. Proto nelze dovodit, že daňový řád neposkytuje žádný prostředek ochrany proti takové výzvě. Přitom stížnost dle § 261 odst. 1 DŘ je koncipována pouze jako subsidiární prostředek ochrany, tedy jen tam, kde jakýkoliv prostředek ochrany chybí, tzn. není zvlášť upraven. Podmínkou přípustnosti stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ tedy je, že DŘ neposkytuje osobě zúčastněné na správě daní jiný prostředek ochrany. To v této věci nebylo splněno, neboť proti „výzvě k odstranění pochybností“ mohl žalobce brojit v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně („jiný prostředek ochrany“ dle DŘ). Podle názoru krajského soudu není-li samostatný opravný prostředek proti „výzvě“ připuštěn v DŘ, nelze tuto vůli zákonodárce nahrazovat připuštěním stížnosti podle § 261 DŘ, která je jen subsidiárním prostředkem ochrany, protože tak by byl nově konstituován univerzální nadřazený prostředek ochrany, který zákonodárce nezamýšlel. Pokud by zákonodárce považoval za nezbytné umožnit přezkum výzvy k odstranění pochybností dle § 89 DŘ odvolacím orgánem, učinil by tak výslovným způsobem, jako v jiných případech (např. v § 171 odst. 4 DŘ připustil odvolání ručitele proti výzvě ručitele). K takové právní úpravě v případě výzvy dle § 89 DŘ

nedošlo, naopak samostatné odvolání proti výzvě bylo vyloučeno (§ 109 odst. 2 DŘ). Soud k tomu pro úplnost ještě doplňuje, že ani další podmínka přípustnosti stížnosti dle § 261 odst. 1 DŘ nebyla v této věci splněna, a to že se netýkala nevhodného chování úředních osob správce daně nebo postupu správce daně. Stížnost směřovala výhradně proti „výzvě“.

[31] Ze shora provedeného výkladu vyplývá, že pro stížnost podle § 261 odst. 1 DŘ a její uplatnění v dané věci, tj. proti výzvě k odstranění pochybností, nebyly splněny zákonem stanovené podmínky v citovaném ustanovení. Jak již bylo uvedeno, stížnost je koncipována jen jako subsidiární prostředek ochrany a lze ji uplatnit pouze v případě, že daňový řád neposkytuje osobě zúčastněné na správě daní jiný prostředek ochrany. Dle zákonné dikce ustanovení lze stížnost směřovat jen proti nevhodnému chování úředních osob správce daně nebo proti postupu správce daně, jako tzv. poslední možnost ochrany, kdy se proti postupu správce daně nelze bránit v žádné fázi řízení jinými prostředky ochrany. Jelikož proti výzvě k odstranění pochybností lze brojit v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, je třeba i tento „později“ přípustný prostředek ochrany, v jehož rámci lze případný sporný postup správce daně napadat, vnímat jako „jiný prostředek ochrany“. V této souvislosti je třeba připomenout proces vyměřovacího řízení, který je tvořen úkony správce daně směřujícími ke správnému stanovení daně za příslušné zdaňovací období od zahájení podáním DAP daňového subjektu (daňové tvrzení) až do samotného stanovení daně. Jedním z takových úkonů správce daně je výzva k odstranění pochybností dle § 89 DŘ, která vyžaduje součinnost daňového subjektu. Všechny úkony učiněné správcem daně v konkrétním daňovém řízení však spolu souvisí (společně s úkony daňového subjektu) a tvoří jeden celek směřující ke společnému cíli – správnému stanovení daně. Je proto zcela důvodný odkaz žalobce s obranou proti „výzvě k odstranění pochybností“ až na odvolání proti samotnému rozhodnutí o stanovení daně (viz výklad výše). Neméně důležitá je i časová souslednost jednotlivých úkonů správce daně (a úkonů daňového subjektu) v rámci daňového řízení, aby byla daň co nejdříve stanovena, bez zbytečných průtahů. Zákonodárce tak nepřipouští samostatný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností a žalobci umožnil brojit proti „výzvě“ v rámci odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně.

[32] Ze všech shora uvedených důvodů měla být stížnost ze dne 14. 2. 2014 posouzena správcem daně jako nepřipustná, neboť nebyly splněny podmínky uvedené v § 261 odst. 1 DŘ. Jelikož se prvostupňový správce daně námitkami žalobce uplatněnými v jeho stížnosti přesto zabýval, přiznal mu tak více práv, než mu ze zákona plynulo, a tedy i šetrnější zacházení, nikoliv však nezákonné. Práva žalobce tak nemohla být v jakémkoliv směru zkrácena.

[33] Správce daně posoudil stížnost ze dne 14. 2. 2014 nesprávně jako přípustnou, ačkoliv žalobce neměl právo v této věci stížnost podat (§ 261 odst. 1 DŘ). Jelikož se správce daně obsahem stížnosti, byť nesprávně, zabýval, využil pak žalobce režimu v § 261 odst. 6 DŘ a požádal o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nejbližše nadřízeným správcem daně (žalovaným), neboť měl za to, že jeho stížnost nebyla správcem daně řádně vyřízena. Tímto způsobem se věc dostala až před žalovaného, který přijatou žádost o prošetření podle § 261 odst. 6 DŘ nejprve shledal přípustnou, neboť navazovala na „Vyrozměření o výsledku šetření správce daně“ ve věci stížnosti žalobce podle § 261 DŘ. Jakmile však zjistil, že stížnost směřovala proti výzvě k odstranění pochybností, kde dle DŘ nebyla přípustnou, ačkoliv ji prvostupňový správce daně nesprávně posoudil za přípustnou, nemohl se námitkami žalobce v „Žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti“ zabývat a musel jeho podání shledat

nedůvodným. Postup žalovaného v této věci byl v souladu se zákonnou úpravou a netrpěl logickými rozpory.

[34] Soud tak musel přisvědčit důvodům žalovaného, že se jako nadřízený správce daně nemohl ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ zabývat námitkami žalobce uplatněnými v žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, neboť neměla být posouzena za přípustnou již jeho stížnost ze dne 14. 2. 2014 proti výzvě k odstranění pochybností dle § 89 DŘ. Žalovaný tak napravit pochybení prvostupňového správce daně a současně žalobci ve svém „Vyrozumění o vyřízení žádosti“ sdělil, proč byla jeho žádost o prošetření nedůvodnou, z jakého důvodu se nemohl zabývat jeho námitkami v žádosti a zdůraznil, že své námitky proti výzvě k odstranění pochybností může uplatnit proti platebnímu výměru, který bude vydán v návaznosti na postup k odstranění pochybností. Pro úplnost soud poukazuje též na to, že je třeba z hlediska přípustnosti stížnosti podle § 261 odst. 1 DŘ rozlišovat situace, kdy je napadána samostatná výzva k odstranění pochybností podle § 89 DŘ, a kdy je napadán postup správce daně. V posuzované věci byla jednoznačně napadena výzva dle § 89 DŘ, resp. její obsah, proti níž je stížnost ze shora vysvětlených důvodů nepřipustná.

[35] Na podporu výše uvedených závěrů soud doplňuje, že by bylo zcela nelogickým, aby zákonodárce vyloučil odvolání proti rozhodnutím, jakým je např. „výzva“ s tím, že by připustil jejich napadení stížností podle § 261 odst. 1 DŘ. V případě zjištěné nezákonnosti takové výzvy, by musel správce daně činit nezbytná opatření k nápravě, tj. změnu nebo zrušení výzvy, avšak bez podkladu konkrétní právní úpravy, neboť stížnost dle § 261 DŘ detailní právní úpravu konkrétních postupů postrádá. Naopak postup po podání odvolání je podrobně právní úpravou zachycen.

[36] Pokud žalobce namítal, že „již dle předchozí právní úpravy ZSDP byla shledána nedostatečnou ochrana proti „výzvě“ až v rámci odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně“, pak soud k tomu sděluje, že námitka žalobce byla velmi obecně formulována, a proto se s ní mohl soud vypořádat také jen v obecné rovině. Srovnání předchozí právní úpravy dle ZSDP a současné dle DŘ je obtížné, neboť ZSDP neupravoval institut obdobný stížnosti podle § 261 DŘ. V rámci daňové kontroly poskytoval ZSDP daňovému subjektu, u něhož byla prováděna daňová kontrola, právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně (§ 16 odst. 4 písm. d) ZSPD), což se přiměřeně použilo i při vytýkacím řízení dle § 43 odst. 2 ZSDP. Námitky pak podle § 16 odst. 6 ZSDP vyřizoval pracovník správce daně nejbližší nadřízený tomu, vůči němuž směřovaly. Nadřízený pracovník námitkám buď vyhověl a zajistil nápravu nebo daňovému subjektu sdělil písemně důvody, pro které nebylo možno námitce vyhovět. Proti rozhodnutí nebylo přípustné samostatné odvolání. Konstrukce námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 16 odst. 6 ZSDP byla odlišná od stávající právní úpravy stížnosti podle § 261 DŘ, a také právní úprava vytýkacího řízení podle ZSDP byla odlišná od současného postupu k odstranění pochybností podle DŘ. Na posuzovaný případ dopadá právní úprava DŘ a nikoliv ZSDP, kterému žalobce vytýkal nedostatečnou ochranu, přitom však neupřesnil, v čem konkrétně nedostatečnost ochrany spatřoval, kdo ji konkrétně shledal a jaký to mělo dopad na současnou právní úpravu DŘ a nyní posuzovaný případ. Není tak zcela zřejmé, v čem žalobce shledával nedostatečným uplatnění námitek proti výzvě k odstranění pochybností až v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně.

[37] Žalovaný postupoval v souladu s daňovým řádem, pokud se odmítl zabývat námitkami žalobce v jeho žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, protože stížnost žalobce ze dne

14. 2. 2014 nebyla dle DŘ přípustná proti výzvě správce daně k odstranění pochybností. Jestliže nebyla proti výzvě dle § 89 DŘ přípustná s ohledem na § 109 odst. 2 DŘ stížnost žalobce (§ 261 odst. 1 DŘ), nebylo na místě ani prošetřování způsobu vyřízení takové stížnosti nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ. Když prvostupňový správce daně pochybil a nesprávně posoudil stížnost za přípustnou, nezbylo žalovanému než žádost o prošetření, po prvotním přijetí ve smyslu § 261 odst. 6 DŘ (stěžovatel může požádat o prošetření způsobu vyřízení stížnosti), označit za nedůvodnou a posouzení námitek žalobce v podstatě odmítnout, nemohl se jimi zabývat, protože stížnost žalobce proti výzvě nebyla přípustná a nemohla být ve věci uplatněna, protože nebyly splněny podmínky § 261 odst. 1 DŘ. S ohledem na právní úpravu žalovaný nemohl postupovat jinak.

[38] Stížnost dle § 261 odst. 1 DŘ lze použít jen v mezích a způsobem, který zákon stanoví, protože tak žalobce neučinil, není možno postup žalovaného považovat za nezákonný. Neměl-li žalobce právo podat stížnost proti výzvě k odstranění pochybností, pak v souladu s úpravou daňového řádu neměl ani právo na prošetření způsobu vyřízení této stížnosti. Odepřel-li žalovaný prošetřit vyřízení stížnosti na podkladě žádosti žalobce ze dne 22. 3. 2014 a námitek v ní uplatněných, pak tak žalovaný učinil v souladu se zákonem, neboť žalobce na podání stížnosti i žádosti o její prošetření neměl právo. Jednání žalovaného tak nebylo odepřením práva žalobci a nebylo ani nezákonným zásahem do práv žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

[39] Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru o zákonnosti postupu žalovaného a o nedůvodnosti podané žaloby, proto žalobu zamítl dle § 87 odst. 3 s.ř.s.

[40] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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 27. listopadu 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu