



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **ROYALS METALS GOLD s.r.o., IČ: 021 63 594**, se sídlem Praha 10, Kubánské náměstí 1391/11, zastoupen JUDr. Jiřím Vaněčkem, advokátem v Praze 8, Šaldova 34/466, proti žalovanému: **1) Finanční úřad pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10**, se sídlem Praha 10, Petrohradská 6, **2) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o:

- I. Žaloba proti 1) žalovanému se odmítá.**
- II. Žaloba proti 2) žalovanému se zamítá.**
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se podáním žaloby dne 10. 11. 2014 domáhal u Městského soudu ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu. V petitu svého podání žádal, aby soud rozhodnul takto:

- výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 3993779/14/2010-24902-107435, vydaná Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 10, je nezákonná;

- Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10, se zakazuje pokračovat v postupu k odstranění pochybností na základě výzvy k odstranění pochybností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 3993779/14/2010-24902-107435;

- vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností ze dne 20. 10. 2014, č. j. 27892/14/5000-14507-711503, vydané Odvolacím finančním ředitelstvím, je nezákonné;

- žalovaný 1) a 2) jsou povinni nahradit žalobci náklady řízení.

Žalobce nezákonný zásah ze strany 2) žalovaného spatřoval v tom, že se k prošetření způsobu vyřízení stížnosti ve smyslu § 261 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ani nedostal. Podle tohoto žalovaného totiž aplikace stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu v této situaci od počátku ani nepřicházela v úvahu, její aplikace je ustanoveními daňového řádu vyloučena a 1) žalovaný měl pochybit, když stížnost žalobce neposoudil jako nepřipustný procesní institut.

Žalovaný 1) ve svém vyjádření ze dne 19. 12. 2014 navrhnul žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Vyslovil názor, že výzva k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2014 dostala obsahovým požadavkům, jak je vymezil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. července 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102.

Žalovaný 2) ve svém vyjádření ze dne 9. 1. 2015 navrhnul žalobu jako nedůvodnou zamítnout s tím, že si stojí na názoru, že stížnost, resp. stížnostní námitka směřující proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu je nepřipustná.

Žalobce ve svých replikách ze dne 23. 1. 2015 a 14.2.2015 setrval na svých stanoviscích vyjádřených v žalobě a dovolával se rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61, jakož i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. listopadu 2014, č. j. 8 Afs 42/2013-94.

Městský soud v Praze ve věci rozhodl bez jednání, neboť k výzvě soudu podle § 51 odst. 1 soudního řádu správního se žalobce ani žalovaný správní orgán nevyjádřili.

Městský soud v Praze posoudil věc takto:

Městský soud v Praze posoudil napadený zásah žalovaného podle § 87 odst. 1 soudního řádu správního a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu, neboť rozhodoval pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 84 odst. 1, 2 soudního řádu správního žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Zmeškání lhůty nelze prominout.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. února 2014, č. j. 9 Aps 15/2013 – 59, v případě žalob na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu je žalovaný správní orgán určen tvrzením žalobce (§ 83 soudního řádu správního). Účinky žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu nastupují pouze ve vztahu k tvrzenému nezákonnému zásahu a ve vztahu ke správnímu orgánu, který žalobce v žalobě označil. Při záměně účastníků řízení na straně žalované pak účinky podané žaloby vůči novému žalovanému nastupují dnem podání návrhu na záměnu účastníků řízení. Při posuzování otázky zachování lhůt pro podání žaloby podle § 84 odst. 1 soudního řádu správního vůči novému žalovanému je tedy nutné vycházet ze dne podání návrhu na záměnu účastníků. Subjektivní lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem (§ 84 soudního řádu správního) je stanovena v délce dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Rozhodným okamžikem pro běh dvouměsíční subjektivní lhůty je okamžik, ke kterému se žalobce dozvěděl o jednání, v němž spatřuje nezákonný zásah, a to včetně informace, který správní orgán se tvrzeného nezákonného zásahu dopustil.

Městský soud v Praze se proto nejprve zabýval otázkou, zda žaloba byla podána včas. Z předloženého správního spisu soud ověřil, že výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 3993779/14/2010-24902-107435, vydaná Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územní pracoviště, byla žalobci doručena dne 1. 7. 2014. Tento den byl tedy rozhodným okamžikem. Dvouměsíční lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu, potom žalobci marně uplynula dne 1. 9. 2014. Vzhledem k tomu, že zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout, musel soud žalobní návrh proti 1) žalovanému odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního, neboť žaloba byla podána až dne 10. 11. 2014, tedy opožděně.

Podle § 82 soudního řádu správního 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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Pokud jde o tvrzený nezákonný zásah spočívající ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností ze dne 20. 10. 2014, č. j. 27892/14/5000-14507-711503, vydaném Odvolacím finančním ředitelstvím, byla žaloba podána včas, a soud se poté zabýval otázkou důvodnosti žalobního návrhu proti 2) žalovanému.

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu 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.

Podle § 261 odst. 6 daňového řádu má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení

stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. listopadu 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, je nejen stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, ale i žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 téhož zákona.

Citovaného ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu se žalobce ve svém podání domáhal, nicméně judikát Nejvyššího správního soudu použít nelze, neboť se vztahuje na způsob vyřízení stížnosti ohledně zahájení daňové kontroly. Nicméně v inkriminované věci se jednalo o stížnost proti výzvě k odstranění pochybností vydané podle § 89 daňového řádu, tedy jiného institutu podle zvláštní právní úpravy.

Podle § 89 daňového řádu

(1) Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

(2) Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

(3) Ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.

(4) Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, čj. 1 Ans 10/2012-52, daňový řád již nepředpokládá jako jedinou alternativu ukončení postupu k odstranění pochybností (na rozdíl od § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vydání rozhodnutí, ale umožňuje i postup jiný, jímž je možnost zahájení daňové kontroly v pevně stanoveném rozsahu (§ 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu). Soud se v takových případech nemůže sám přiklonit k jedné ze zákonem předpokládaných alternativ a správnímu orgánu přikázat vydání rozhodnutí ve věci samé. Z pohledu soudní ochrany a volby typu žaloby proto nelze za účinnosti daňového řádu a působení jeho § 89 a násl. použít dřívější judikaturu vztahující se k § 43 zákona o správě daní a poplatků, a k možnosti soudní obrany proti účelově prodlužovanému vytýkácímu řízení žalobou proti nečinnosti.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014, čj. 1 Aps 20/2013-61, postup k odstranění pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu) je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových

povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícímu břemene důkazního. Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou.

Odvolací finanční ředitelství, tj. 2) žalovaný ve vyrozumění o prošetření způsobu vyřízení stížností vydaném dne 20. 10. 2014, k vyřízení stížnosti ze dne 5. 8. 2014, č. j. 4814959/14/2010-24902-107435, provedeném 1) žalovaným, konstatoval, že bylo nutno stížnost posoudit jako nedůvodnou. Aplikace ustanovení § 261 daňového řádu přichází v úvahu v případech, kdy se osoba zúčastněná na správě daní hodlá bránit proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správce daně, ovšem za předpokladu, že daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany. Ochrana poskytovaná ustanovením § 261 daňového řádu tudíž plní roli subsidiárního prostředku ochrany práv osob zúčastněných na správě daní, nastupujícího jen v případě, kdy neexistují jiné prostředky ochrany předvídané daňovým řádem. Skutečnosti namítané daňovým subjektem prověřuje a případná opatření k nápravě činí primárně ten správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje. Z tohoto důvodu odst. 6 citovaného ustanovení zakotvuje možnost požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Postup nadřízeného správce daně již není možno nechat tímto postupem prošetřit.

Stížnost proti výzvě k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu je podle názoru 2) žalovaného nepřijatelná, neboť zákonodárce zcela jasně vymezil svou vůli a nepřipustil řádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako výzva, čímž téměř znemožnil přezkum předmětných výzev v rámci řádného opravného prostředku. Stížnost v rozsahu námítky směřující proti samotným výzvám měla být správcem daně posouzena jako nepřijatelný procesní institut, jelikož nebyly splněny podmínky stanovené § 261 odst. 1 daňového řádu.

Městský soud v Praze k prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu konstatuje, že ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu je nový institut v daňovém řízení, který daňový řád v zásadě přebírá ze správního řádu (srov. § 175). Podle komentáře k daňovému řádu „prostřednictvím tohoto institutu však budou nově chráněna i obdobná práva, jež mohl podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt uplatnit podáním námítky proti postupu pracovníka správce daně. Stížnost je prostředkem subsidiárním. Důvodová zpráva v této souvislosti hovoří o tom, že ji lze uplatnit pouze po předchozím vyčerpání všech prostředků ochrany, které daňový řád obsahuje. Tomuto záměru však dikce zákona neodpovídá. Zákonnou formulaci „neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany“ je třeba vyložit tak, že existují-li jiné prostředky ochrany předvídané daňovým řádem, je třeba se ochrany domáhat využitím těchto jiných prostředků, nikoliv stížností; stížnost však je vyloučena i v případě, kdy daňový subjekt popř. třetí osoba není spokojen se způsobem, jakým byl tento jiný prostředek nápravy vyřízen. Jinými slovy stížnost lze podat jen tehdy, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek nápravy; pokud takový prostředek existuje, je třeba uplatnit jen tento jiný prostředek, aniž by bylo možno následně podat i stížnost. Stejným způsobem je ostatně vyložena obdobná výluka z možnosti podat stížnost podle § 175 odst. 1 správního řádu. Shodně tak judikují soudy i v případě obdobně formulované nepřijatelnosti žaloby v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem

nebo donucením správního orgánu (srov. § 85 soudního řádu správního). Zákonnému vyjádření záměru sledovaného důvodovou zprávou by naproti tomu odpovídalo obdobné zákonné vyjádření, jež bylo zvoleno např. jako zákonná omezující podmínka žalobní legitimace žaloby proti nečinnosti správního orgánu uvedená v § 79 odst. 1 větě první soudního řádu správního. Předmětem stížnosti podané podle § 261 daňového řádu by se tak případně mohl stát postup správce daně při vyřizování stížnosti poplatníka na vadný postup plátce daně, pokud by podle charakteru vytýkaných vad v postupu správce daně nebyl dán některý z výše uvedených způsobů ochrany tuto stížnost vylučujících.¹

V inkriminované věci je potom nesporné, že předmětem stížnosti žalobce nebyl postup správce daně při vyřizování stížnosti poplatníka na vadný postup plátce daně, a proto Městský soud v Praze musel přisvědčit závěru žalobce, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu neměla být vůbec podána, a že stížnost nebyla vůbec přípustná, neboť stížností nelze napadat rozhodnutí.

Ze shora uvedeného důvodu potom nemohl 2) žalovaný jinak, než žádost podanou žalobcem o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu posoudit jako nedůvodnou. Soud potom nemohl považovat postup 2) žalovaného za nezákonný.

Podle § 109 odst. 2 daňového řádu proti rozhodnutí označenému jako výzva, kterým správce daně vyzývá příjemce rozhodnutí k uplatnění práva nebo splnění povinností, se nelze samostatně odvolat, pokud zákon nestanoví jinak.

Důvodová zpráv k ustanovení § 109 daňového řádu uvádí, že v odst. 2 se vymezuje okruh rozhodnutí správce daně, který není obecně možné napadnout odvoláním; další konkrétní typy rozhodnutí, kde není odvolání přípustné, jsou v jednotlivých ustanoveních tohoto nebo zvláštního zákona. Jde převážně o rozhodnutí procesní povahy, které zákon označuje termínem výzva (např. výzva k odstranění vad podání, výzva k podání řádného daňového tvrzení, výzva k podání přihlášky k registraci, výzva k odstranění pochybností atd.). Pravidlo o nemožnosti odvolat se proti výzvám však není absolutní a zákon v řadě případů výslovně připouští proti tomuto typu rozhodnutí odvolání (např. výzva ručiteli).

Podle komentáře k daňovému řádu „toto ustanovení navazuje na předchozí odstavec a vymezuje některá rozhodnutí, proti nimž se nelze samostatně odvolat. Zásadně tak není přípustné samostatné odvolání proti rozhodnutím procesní povahy, které zákon označuje termínem výzva (např. výzva k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1, výzva k umožnění zahájit daňovou kontrolu podle § 87 odst. 3, výzva k odstranění pochybností podle § 89 odst. 4 apod.).

Výjimku z obecného pravidla vylučujícího možnost samostatného odvolání proti výzvě představují ty výzvy, v nichž daňový řád, popř. i jiný zákon výslovně možnost odvolání proti výzvě připustí. Daňový řád tak činí v případě výzvy ručiteli podle § 171, kdy ručitel má možnost podat proti tomuto rozhodnutí odvolání, se kterým je navíc spojen i odkladný účinek. Obdobně je možno podat odvolání při výzvě k úhradě nedoplatku zajištěného rozhodnutím o přijetí ručení nebo přijetím bankovní záruky podle § 173 odst. 3 daňového řádu.

¹ Viz blíže Žiškova, M. in Baxa, J. a kol.: Daňový řád, Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, stran 1880

Smysl vyloučení samostatného odvolání je třeba hledat v plynulém a rychlém postupu rozhodování v daňovém řízení. V jeho průběhu je vydávána celá řada výzev, jimiž je daňový subjekt vyzýván ke splnění povinnosti nebo k uplatnění práva. Dodržení zákonných podmínek opravňujících správce daně k vydání výzvy i splnění zákonem stanovených náležitostí, které výzva musí splňovat, podléhají přezkumu, samostatný přezkum by však vedl k neúměrnému prodlužování řízení. Zákonnost výzvy, popř. procesního postupu při jejím vydání, tak bude možno zpochybňovat v odvolání proti rozhodnutí vydanému v dílčím daňovém řízení, v jehož průběhu byla předmětná výzva podána.²

Městskému soudu v Praze potom nezbylo než připomenout, že 2) žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že formulací uvedenou v ustanovení § 109 odst. 2 daňového řádu je vyloučena možnost podat samostatné odvolání proti rozhodnutí označenému jako výzva. Soud tomuto názoru přisvědčil, neboť ze shora uvedených důvodů je nesporné, že zákonodárce jasně vyjádřil svou vůli umožnit přezkum zákonnosti výzvy, popř. procesního postupu při jejím vydání v odvolání proti rozhodnutí vydanému v dílčím daňovém řízení, v jehož průběhu byla předmětná výzva vydána.

Městský soud v Praze na základě shora uvedených skutečností uzavřel s tím, že postup 2) žalovaného nebyl nezákonným zásahem, že podaná žaloba není důvodná, a proto ji podle § 87 odst. 3 soudního řádu správního zamítl tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

Výrok o náhradě nákladů řízení soud opřel o ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního a contrario, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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 ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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,

² Viz blíže Žiškova, M. in Baxa, J. a kol.: Daňový řád, Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, stran 1880

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 19. února 2015

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová