



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Easy Working s.r.o.**, se sídlem Sokolská třída 1615/50, Ostrava – Moravská Ostrava, zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 168/15, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2013, č. j. 22 A 50/2013 - 18, **se zrušuje.**
- II. Žaloba ze dne 12. 5. 2013 proti nezákonnému zásahu žalovaného **se odmítá.**
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Žalobou se stěžovatel domáhal toho, aby krajský soud vyslovil, že zahájení daňových kontrol daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012, červenec 2012 a srpen 2012 protokolem o ústním jednání ze dne 15. 10. 2012, č. j. 320866/12/388932804561, bylo nezákonné a žalovanému se zakazuje pokračovat v těchto kontrolách.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že podání stížnosti podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

nepovažoval za prostředek ochrany ve smyslu § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. V daném ohledu krajský soud poukázal na totožnost právní úpravy stížnosti dle § 175 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a stížnosti dle § 261 daňového řádu. Dospěl přitom k závěru, že na stížnost dle § 261 daňového řádu je aplikovatelná judikatura vztahující se ke stížnosti dle § 175 správního řádu, konkrétně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, v němž bylo konstatováno, že stížnost dle § 175 správního řádu pro svůj nedostatečný nápravný a ochranný účel nemůže představovat prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.

Krajský soud k samotnému věcnému posouzení žaloby uvedl, že správce daně nejprve zahájil postup k odstranění pochybností, který se užije v případě, kdy existují konkrétní dílčí pochybnosti, po jejichž odstranění lze stanovit daňovou povinnost. Pokud však pochybnosti odstraněny nejsou, správce daně zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, pokud by správce daně musel již předem a bez řádné znalosti a prověření celé věci určit, který z instrumentů zvolí – zda daňovou kontrolu či postup k odstranění pochybností. Nejsou-li v rámci postupu k odstranění pochybností správcem daně vznesené pochybnosti řádně rozptýleny, správce daně sdělí výsledek tohoto postupu daňovému subjektu a umožní mu podat návrh na doplnění dokazování. Shledá-li správce daně nutnost pokračovat v dokazování, a to i v případě, kdy daňový subjekt návrh na doplnění dokazování nepodá, je třeba vést dokazování v rámci daňové kontroly. Krajský soud pak posuzoval, zda neexistence sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, který byl vůči stěžovateli iniciován před zahájením daňové kontroly, a neexistence návrhu na doplnění dokazování, značila nemožnost zahájení daňové kontroly, která by navazovala na postup k odstranění pochybností. Dospěl přitom k závěru, že za stavu, kdy právní úprava umožňuje zahájit daňovou kontrolu i v případě, že daňový subjekt nepodá návrh na doplnění dokazování, by kategorické trvání na požadavku na předcházející úplné sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností bylo pustým formalismem, protože by nemohlo vést k jinému vyústění než k zahájení daňové kontroly.

Dle krajského soudu daný závěr nemůže zpochybnit právo daňového subjektu na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Jeho nesdělení představuje porušení práv daňového subjektu, jde však o porušení práv, které je zhojitelné. K jeho zhojení přitom v dané věci došlo, když správce daně dodatečně stěžovatele podrobně informoval o výsledku postupu k odstranění pochybností. Krajský soud proto shledal, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem a žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že splnil své důkazní břemeno předložením prvotních daňových dokladů a záznamných povinností dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tím se přesunulo důkazní břemeno na správce daně, který měl prokázat, že má oprávněné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti evidence a předložených dokladů. Teprve poté, co by správce daně unesl své důkazní břemeno, byl oprávněn vyžadovat další doklady a informace. To však správci daně nezabránilo, aby konstatoval, že stěžovatel v rámci postupu k odstranění pochybností pochybnosti správce daně nerozptýlil, a aby správce daně zahájil

pokračování

daňovou kontrolu. Takový postup včetně zahájení daňové kontroly je dle stěžovatele nezákonný. K tomu stěžovatel uvedl, že popsaná námitka byla uplatněna již v žalobě ke krajskému soudu, ale krajský soud se s ní nevypořádal, v čemž stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Dále stěžovatel namítl, že dle § 90 odst. 1 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a uvede případné důvody přetrvávajících pochybností. Protokol ze dne 15. 10. 2012, v němž bylo stěžovateli sděleno, že nebyly odstraněny pochybnosti správce daně, a v němž bylo konstatováno, že se zahajuje daňová kontrola, žádné hodnocení důkazů neobsahuje. Stěžovatel tak má za to, že ani v tomto okamžiku správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně setrvávajících pochybností. I tato námitka byla dle stěžovatele součástí žaloby a krajský soud se jí nezabýval, čímž zatížil svůj rozsudek vadou spočívající v nepřezkoumatelnosti.

Stěžovatel rovněž uvedl, že dle jeho názoru lze daňovou kontrolu zahájit jen tehdy, pokud 1) existuje protokol nebo úřední záznam dle § 90 odst. 1 daňového řádu, 2) správce daně daňovému subjektu sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu, 3) daňový subjekt dostal lhůtu k návrhu na pokračování v dokazování a předložení důkazů a 4) správce daně shledal důvody podle § 90 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel namítl, že v okamžiku zahájení daňové kontroly nebyla splněna ani jedna z těchto čtyř zmíněných podmínek. I tato námitka byla součástí žaloby, ale krajský soud se jí dle mínění stěžovatele v plném rozsahu nezabýval, v čemž opět spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále vyjádřil nesouhlas s hodnocením krajského soudu, že trvání na tom, aby správce daně sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností, je pustým formalismem. Dle názoru stěžovatele nemůže být trvání na dodržení zákona pustým formalismem a je tak třeba dodržet i § 90 daňového řádu. Stěžovatel v daném ohledu poukázal na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena dne 15. 10. 2012 tak, že uprostřed ústního jednání, jehož předmětem bylo prokazování údajů v daňových přiznáních, po řadě otázek a odpovědí se najednou změnil předmět jednání na zahájení daňové kontroly, přičemž s předchozím průběhem postupu k odstranění pochybností se správce daně vypořádal jedním odstavcem na straně 5 protokolu. Stěžovatel má za to, že nebylo možno po půl roce od zahájení daňových kontrol zhojit vadu zahájení daňových kontrol spočívající v nesdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Dle stěžovatele je právo daňového subjektu navrhnout další důkazy dle § 90 odst. 2 daňového řádu nutnou podmínkou, jejíž splnění musí předcházet zahájení daňové kontroly. Pokud by tomu tak nebylo, přecházeli by správci daně z postupů k odstranění pochybností do daňových kontrol kvůli lhůtám, které v daňové kontrole nejsou omezeny na rozdíl od postupu k odstranění pochybností.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s právním názorem krajského soudu, dle něhož nesdělení výsledku postupu k odstranění pochybností před

zahájením daňové kontroly bylo napraveno dodatečným sdělením v průběhu této kontroly. Dále žalovaný uvedl, že žalobní námitky, jimiž se dle stěžovatele krajský soud nezabýval, byly v odůvodnění napadeného rozsudku fakticky vypořádány, přičemž je nutno přihlídnout k tomu, že krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 56, který obsahuje srovnání institutu postupu k odstranění pochybností s vytýkacím řízením dle již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Žalovaný se vyjádřil též k námitce nesdělení výsledku postupu k odstranění pochybností před zahájením daňové kontroly. Uvedl, že pokud vydá správce daně výzvu k odstranění pochybností a poskytne daňovému subjektu lhůtu dle § 89 odst. 3 daňového řádu, záleží zásadně na správci daně, kdy bude postup k odstranění pochybností považovat za ukončený, a není přípustné, aby volba okamžiku sdělení výsledku tohoto postupu náležela daňovému subjektu. Neodstranění pochybností může mít dle žalovaného dvojí vyústění. Jednak může vést ke stanovení daně odchylně od daně tvrzené, pokud stav dokazování umožňuje daň stanovit. Jednak může vést k zahájení daňové kontroly, je-li třeba provést hlubší dokazování. Při první variantě má sdělení postupu nezanedbatelný význam, protože daňový subjekt má na výběr, zda bude dále trvat na svém tvrzení a navrhne pokračování v dokazování, nebo se spokojí se stanovením daně odchylně od daně tvrzené. Nesdělením výsledku postupu by této volby byl zbaven. Při druhé variantě má však sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností a poskytnutí lhůty jen pořádkový význam, protože případné vyjádření daňového subjektu nic nezmění na zahájení daňové kontroly. Pokud je v takovém případě výsledek postupu k odstranění pochybností sdělen až dodatečně v průběhu daňové kontroly, nejedná se o pochybení správce daně, které by znamenalo nezákonný zásah do práv daňového subjektu. Závěr o formalistickém charakteru požadavku na sdělení takového výsledku před zahájením daňové kontroly není nezbytně v rozporu se závěrem o porušení práv daňového subjektu, protože je nutno lišit míru porušení jeho práv. Na základě této argumentace žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, nikoli však z namítaných důvodů, ale z důvodu, k němuž přihlíží Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti.

Mezi vady, k nimž Nejvyšší správní soud přihlíží i z úřední povinnosti, patří i vada řízení spočívající v tom, že byla věcně projednána žaloba, která je nepřípustná. Zdejší soud tak prověřil, i když to nebylo namítáno, zda žaloba, kterou krajský soud věcně projednal, byla přípustná. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je přitom dle § 85 nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V nynějším případě stěžovatel argumentoval, že v době zahájení daňové kontroly zde neexistovaly zákonné podmínky pro její zahájení,

pokračování

z tohoto důvodu ji považoval za nezákonnou a žalobou se domáhal toho, aby krajský soud žalovanému zakázal v jejím dalším pokračování. To znamená, že před podáním žaloby bylo nutné vyčerpat jiné právní prostředky ochrany, pokud existují, jelikož se stěžovatel nedomáhal pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Krajský soud se ve vztahu k prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. vyjádřil tak, že za takový prostředek v případě daňové kontroly prováděné podle daňového řádu nelze považovat stížnost dle § 261 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se však s takovým hodnocením neztotožnil.

Dle § 261 odst. 1 a odst. 3 až 5 daňového řádu:

„(1) 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.

(3) Správce daně prošetří skutečnosti uvedené ve stížnosti. Považuje-li to za vhodné, vyslechne stěžovatele, osoby, proti nimž stížnost směřuje, popřípadě další osoby, jejichž výpověď může přispět k objasnění věci.

(4) Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení. Stanovenou lhůtu lze překročit jen tehdy, nelze-li v jejím průběhu zajistit podklady potřebné pro vyřízení stížnosti. Stížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.

(5) Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele.

Nejvyšší správní soud vyšel z toho, že v rámci předchozí právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků prostředkem ochrany dle § 85 s. ř. s. proti zahájení i provádění daňové kontroly byly námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků; k tomu viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, publikované pod č. 735/2006 Sb. NSS, dostupné stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu z www.nsssoud.cz. Právní regulace zmíněných námitek vycházela z toho, že „daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně“ [§ 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků] a „nadřízený pracovník námitce vyhoví a zajistí nápravu nebo daňovému subjektu sdělí písemně důvody, pro které nelze námitce vyhovět“ (§ 16 odst. 6, věta druhá, tohoto zákona). Dle názoru Nejvyššího správního soudu mají námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu obdobný charakter v těch ohledech, které jsou rozhodné pro kvalifikování těchto institutů jako způsobitelného prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musí být vyčerpán před podáním zásahové žaloby proti zahájení či provádění daňové kontroly.

Oba zmíněné instituty (námitky i stížnost) lze totiž použít ve vztahu k daňové kontrole. U námitek je tato skutečnost zřejmá bez dalšího z výše citované právní úpravy v zákoně o správě daní a poplatků. Stížnost dle § 261 daňového řádu má sice subsidiární charakter – lze ji využít 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 daňová kontrola nemohla být vůbec zahájena způsobem, jakým k tomu došlo, a nemůže ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno. I odborná literatura si všímá toho, že stížnost dle § 261 daňového řádu nalezne své uplatnění proti postupu správce daně při daňové kontrole (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád Komentář. II díl*. Praha : Wolters Kluwer. 2011, s. 1503; dále též Kobík, J.; Kohoutková, A. *Daňový řád s komentářem*. 2. vyd. Olomouc : ANAG. 2013. s. 1086). O tom, že stížnost dle § 261 daňového řádu se uplatní i při daňové kontrole, ostatně svědčí i § 261 odst. 4, věta poslední, daňového řádu, která řeší časový aspekt vztahu daňové kontroly a podané stížnosti. Lze dodat, že i důvodová zpráva k daňovému řádu výslovně zmiňuje, že institut stížnosti nahradil institut námitky proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole.

Jak námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tak stížnost dle § 261 daňového řádu dále vychází z dispozitivní zásady. Daňový subjekt tak má právo na jejich uplatnění a již jejich samotné uplatnění iniciuje příslušný postup, v němž se prověřují výhrady daňového subjektu proti daňové kontrole. Zahájení takového postupu přitom není na správním uvážení správce daně a není ani vázáno na žádné další podmínky. Již samotné podání námitek proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole či stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole zakládá povinnost příslušné úřední osoby, resp. příslušného správce daně se námitkou či stížností zabývat. Tímto otevřeným přístupem daňového subjektu k možnosti obrany proti daňové kontrole na základě námitek či stížnosti je naplněn jeden z podstatných požadavků na prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.

U stížnosti z § 261 odst. 3, věty první, daňového řádu vyplývá nutnost zabývat se všemi skutečnostmi v nich uplatněnými, jimiž daňový subjekt odůvodňuje svůj názor na nezákonnost při zahájení či provádění daňové kontroly. Jakkoli u námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků nebyla v právní úpravě výslovně zmíněna povinnost zabývat se všemi v námitce uplatněnými výhradami, vyplývala ze samotné podstaty tohoto institutu. I tato charakteristika námitek a stížnosti svědčí závěru, že v obou případech jde o prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., v jehož rámci může daňový subjekt napadnout a nechat napravit všechna myslitelná pochybení při daňové kontrole.

Podstatné dále je, že v případě důvodnosti námitek i stížnosti nastupuje nutnost zjednat nápravu (u námitek v souladu § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), resp. nutnost přijmout nezbytná opatření k nápravě (u stížnosti v souladu s § 261 odst. 5 daňového řádu). Tím je naplněn další nezbytný znak, aby určitý právní institut mohl být označen za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., kterým je bezprostřední schopnost korigovat provádění úkonu, který je předmětem zásahové žaloby, nebo takovému úkonu přímo zamezit či jej zakázat tam, kde to ochrana daňového subjektu vyžaduje.

V poslední řadě lze zmínit, že vyřízení námitek ani stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Pokud by tomu tak bylo, nebyla by soudní ochrana možná skrze žalobu proti nezákonnému zásahu, ale skrze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. Ve vztahu k této otázce u námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, konstatoval: „Soudní ochrana podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je vyloučena samotným charakterem námitek a způsobem, jakým je o nich rozhodováno. Smyslem námitek je

pokračování

operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka. Vyhověno je jim faktickým úkonem, při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů. Negativní vyřízení námitek, i když má formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí. Pokud nebylo námitkám vyhověno, ani o nich rozhodnuto, nebylo by možno se rozhodnutí domoci, neboť nejde o nečinnost podřaditelnou pod ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.“ Obdobnou úvahu lze přitom učinit i ve vztahu ke stížnosti dle § 261 daňového řádu, její charakter a způsob, jakým je o ní rozhodováno, se neliší od popsanych námitek. S vyřízením důvodné stížnosti se také pojí bezodkladné přijetí nezbytných opatření k nápravě, která mohou mít povahu faktického úkonu. O výsledku šetření a přijatých opatřeních se stěžovatel vyrozumívá. Dále lze podřídně dodat, že vyřízení stížnosti se neděje v řízení, ale představuje pouhý postup.

Pro zmíněné shodné charakteristické rysy stížnosti dle § 261 daňového řádu a námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že shodně jak námitky v zákoně o správě daní a poplatků představovaly prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., je tímto prostředkem ochrany stížnost dle § 261 daňového řádu.

Za odlišnost úpravy námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků od úpravy stížnosti dle § 261 daňového řádu krajský soud označil výslovnou úpravu lhůty, v níž je nutno stížnost vyřídit, a možnost daňového subjektu nechat prošetřit způsob vyřízení stížnosti nejbližší nadřízeným správcem daně. K tomu zdejší soud uvádí, že ve vztahu ke zmíněným námitkám dle zákona o správě daní a poplatků rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, dovedl třicetidenní lhůtu k jejich vyřízení; samotnou existencí lhůt k vyřízení se tak námitky a stížnost neliší (rozdílná je délka této lhůty, což však nehraje podstatnou roli). Jak plyne ze zmíněného usnesení rozšířeného senátu, na které lze v podrobnostech odkázat, existence lhůty u prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. má značný význam ve vztahu k lhůtám dle § 84 s. ř. s. pro podání zásahové žaloby, naopak neexistence lhůt pro vyřízení prostředku ochrany by v řízení o zásahové žalobě činila značné problémy. Výslovná úprava lhůt k vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu tak nemůže vést k závěru, že stížnost dle § 261 daňového řádu nemůže být prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., ale námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků jím být mohly. V souvislosti se lhůtami lze zmínit, že samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo i u zmíněných námitek dle zákona o správě daní a poplatků). Nicméně z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně při daňové kontrole, proti němuž má skýtat ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu této kontroly. Podání takové stížnosti po ukončení daňové kontroly je totiž bezpředmětné.

Ve vztahu k právu daňového subjektu dle § 261 odst. 6 daňového řádu nechat prošetřit vyřízení stížnosti, je sice možno konstatovat, že jde o odlišnost od námitek, jelikož proti rozhodnutí o námitkách se nebylo možno odvolat dle výslovné úpravy v § 16 odst. 6, větě poslední, zákona o správě daně a poplatků, nejde však o odlišnost, která by oslabovala charakter stížnosti jako způsobilého prostředku ochrany dle § 85 s. ř. s., naopak lze soudit, že daňovému subjektu poskytuje žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti další možnost ochrany (k tomu viz dále).

Krajský soud svůj závěr, že stížnost dle § 261 daňového řádu nelze považovat za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., dále vystavěl na tom, že právní úprava stížnosti dle § 261 daňového řádu je téměř shodná jako právní úprava stížnosti dle § 175 správního řádu. Krajský soud přitom poukázal na to, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010 - 44, publikovaném pod č. 2339/2011 Sb. NSS, bylo konstatováno, že podání stížnosti podle § 175 správního řádu není podmínkou přípustnosti žaloby ve věci ochrany před nezákonným zásahem ve smyslu § 85 s. ř. s., jelikož taková stížnost nemá dostatečný ochranný a nápravný účel.

Jakkoli lze krajskému soudu dát za pravdu v tom, že právní úpravy stížnosti dle § 261 daňového řádu a stížnosti dle § 175 správního řádu jsou velmi podobné, Nejvyšší správní soud shledal odlišnosti, které odůvodňují odlišný závěr ve vztahu ke stížnosti dle § 261 daňového řádu od stížnosti dle § 175 správního řádu. Tyto odlišnosti jsou následující.

Dle § 261 odst. 4, věty poslední, daňového řádu musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Zmíněné ustanovení, které nemá obdobu v úpravě stížnosti dle § 175 správního řádu, posiluje ochranný a nápravný účel stížnosti v daňovém řádu. Dané ustanovení totiž uzpůsobuje vyřizování stížnosti tak, aby opatření k nápravě, která se přimykají k vyřízení důvodné stížnosti, měla reálnou schopnost odstranit namítané nezákonnosti při daňové kontrole, jež bude v době vyřízení stížnosti ještě probíhat. Stížnost dle § 175 správního řádu takové garance neposkytuje, jelikož její úprava nijak nevylučuje situaci, že stížnost může být vyřízena až v době, kdy správní orgán postup, proti němuž stížnost směřuje, sám ukončil.

V případě stížnosti dle daňového řádu je dále v zákoně precizněji upraveno prošetření vyřízení stížnosti, než je tomu u prošetření vyřízení stížnosti v § 175 odst. 7 správním řádu. Zatímco dle § 261 odst. 6 daňového řádu se při prošetření vyřízení stížnosti postupuje dle úpravy pro samotné vyřízení stížnosti v § 261 odst. 3 až 5 daňového řádu, správní řád k dané otázce výslovnou úpravu neobsahuje. Prošetření vyřízení stížnosti je přitom se samotným institutem stížnosti provázáno; jasná a účelná úprava prošetření vyřízení stížnosti přitom zprostředkovaně působí na kvalitnější způsob vyřizování samotných stížností, a tím i u samotné stížnosti zvyšuje nápravný a ochranný charakter ve smyslu § 85 s. ř. s. Výslovná úprava v daňovém řádu týkající se postupu při prošetřování vyřízení stížnosti, lhůty k tomuto prošetření, jakož i možnost nejbližší nadřízeného správce daně přijmout nezbytná opatření k nápravě (na základě § 261 odst. 4 ve spojení s odst. 6 daňového řádu) tak představuje podstatnou rozdílnost od úpravy ve správním řádu. Navíc úprava v daňovém řádu, kdy k prošetření vyřízení stížností je příslušný nejbližší nadřízený správce daně, napomáhá jednotnému vyřizování stížností, jelikož tímto nadřízeným správcem daně bude pravidelně jediný orgán – Odvolací finanční ředitelství. Naopak u stížnosti dle správního řádu vzhledem ke značné diverzifikaci správních orgánů a jim nadřízených správních orgánů nelze náležité záruky jednotného přístupu hledat na úrovni správních orgánů.

Za nepřehlédnutelné dále zdejší soud považuje to, že kromě výše popsaných rozdílů v právní úpravě, které posilují ochranný a nápravný charakter stížnosti dle § 261 daňového řádu, uvedená stížnost dle daňového řádu navazuje na dlouhá léta fungující institut námitek dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, který se ukázal být racionálním prostředkem ochrany, jenž je nutno vyčerpat před podáním zásahové žaloby. Námitky dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků v aplikační praxi prokázaly potenciál

pokračování

odstraňovat nezákonnosti při provádění daňové kontroly a zároveň respektovaly charakter daňové kontroly se všemi jejími specifiky. Stížnost dle § 261 daňového řádu navazuje na institut námitek, smysl obou institutů a jádro jejich právní úpravy se shoduje. Pro tuto návaznost, při níž je možno v mnohém vycházet ze správní praxe ve vztahu k námitkám, lze konstatovat, že dostatečný ochranný a nápravný potenciál námitek je nezměněn i u stížnosti, která institut námitek nahradila, a lze ji pojímat jako prostředek ochrany. K tomu lze dále uvést, že daný závěr plně respektuje subsidiaritu správního soudnictví (§ 5 s. ř. s.), jelikož dává prostor k tomu, aby případná nezákonnost mohla být nejprve odstraněna vlastními mechanismy veřejné správy a až v případě jejich selhání ve správním soudnictví.

Na základě výše popsané argumentace zdejší soud dospěl k závěru, že je-li dle žalobních tvrzení nezákonným zásahem probíhající daňová kontrola prováděná v rozporu s právními předpisy, prostředkem ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s. je stížnost ve smyslu § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu. Tím byl popřen opačný právní názor, z něhož vyšel krajský soud, to však nemělo přímý vliv na výrok rozhodnutí o kasační stížnosti, jelikož v nynější věci tato stížnost byla ze strany stěžovatele bezvýsledně vyčerpána. Stěžovatel stížnost dle § 261 daňového řádu podal, její podání však nevedlo k zastavení daňové kontroly, čehož se žalobou stěžovatel domáhal. Žalovaný sice shledal určité pochybení (spočívající v tom, že stěžovateli nebyl před zahájením kontroly řádně sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností), ale zároveň shledal, že ještě před podáním stížnosti bylo toto pochybení napraveno, takže nepřijal žádná opatření k nápravě. Lze tak shrnout, že stěžovatel stížnost dle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu bezvýsledně vyčerpал, pro její nevyčerpání tak nebylo možno žalobu odmítnout.

V návaznosti na bezvýsledné vyčerpání stížnosti je však nutno uvést, že § 261 odst. 6 daňového řádu umožňuje daňovému subjektu požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Dle tohoto ustanovení: *„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, nadřízený správce daně přitom může sám po prošetření učinit nezbytná opatření k nápravě.“*

Nejvyšší správní soud proto dále zhodnotil, zda je třeba považovat prošetření vyřízení stížnosti nejbližším nadřízeným správcem daně ve smyslu § 261 odst. 6 daňového řádu za další prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., který musel být vyčerpán před podáním zásahové žaloby. Dospěl přitom k závěru, že i prošetření způsobu vyřízení stížnosti představuje prostředek ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly.

K tomuto závěru vedlo naplnění stejných znaků uvedených výše, které charakterizovaly samotnou stížnost jako prostředek ochrany, i u postupu při prošetření vyřízení stížnosti.

V první řadě je možno uvést, že prošetření způsobu vyřízení stížnosti se dotýká i samotné daňové kontroly, která v řízení o zásahové žalobě tvoří předmět řízení. Prošetření se netýká jen samotného procesního postupu vyřízení stížnosti, opačný závěr by činil z prošetření způsobu vyřízení stížnosti prakticky prázdny institut bez většího významu.

Procesní postup vyřízení stížnosti totiž zpravidla nebude pro daňové subjekty představovat problém, naopak rozdílný náhled daňového subjektu a správce daně vyřizujícího stížnost lze očekávat v samotném závěru o důvodnosti stížnosti a dostatečnosti opatření k nápravě. Zmínit lze též, že jak v případě stížnosti, tak prošetření jejího vyřízení, jde o postupy, nikoli formalizovaná řízení zakončená formalizovanými rozhodnutími. Nemělo by proto opodstatnění v zákoně konstruovat institut prošetření způsobu vyřízení stížnosti, v jehož rámci by bylo možno prověřit jen dodržení procesního postupu při vyřizování stížnosti, když jde ve srovnání s řízením o méně formální postup, který není svázán přísnými procesními pravidly. Naopak smysl dává umožnit v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti prověřit samotný závěr o důvodnosti, resp. nedůvodnosti stížnosti a adekvátnost přijatých opatření k nápravě.

Uvedené je nutno vztáhnout i na případ, kdy stížnost není vůbec vyřízena v zákonem předvídané lhůtě. I v takovém případě se nabízí možnost požádat o prošetření způsobu vyřízení stížnosti a v žádosti o prošetření uvést věcné výhrady proti postupu správce daně při daňové kontrole, kterými se nadřízený správce daně bude zabývat. Pro tento závěr svědčí hlavní smysl institutu prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jímž je efektivní odstranění z hlediska práva závadného stavu, čehož však lze dosáhnout jen tehdy, když se nadřízený správce daně bude tvrzenými pochybeními při daňové kontrole věnovat meritorně. V možnosti nechat věcně prověřit tvrzené nezákonnosti při zahájení či provádění daňové kontroly nadřízeným správcem daně nemůže být daňový subjekt limitován pochybeními podřízeného správce daně, který měl stížnost vyřídit včas, ale neučinil tak. Opětovně lze zdůraznit, že vyřizování stížnosti i prošetření způsobu vyřízení stížnosti jsou méně formální postupy, u nichž by tak měl být kladen důraz především na výsledek těchto postupů (odstranění nezákonnosti), nikoli na samotnou procesní stránku jejich provádění – i to podporuje vytvoření co nejširšího prostoru pro věcné posouzení výtek proti daňové kontrole při prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Daňový řád ostatně podmiňuje podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti přesvědčením daňového subjektu, že stížnost nebyla řádně vyřízena, do čehož spadá i její nevyřízení ve stanové lhůtě. Závěr, že se nadřízený správce daně musí na základě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti zabývat všemi, tedy i věcnými, výhradami i za stavu, kdy původní stížnost nebyla ve lhůtě vůbec vyřízena, rovněž umožňuje účinně odstranit nezákonnost již na úrovni správních orgánů a je tak souladný se subsidiaritou ochrany poskytované ve správním soudnictví.

Dále lze zmínit, že v případě důvodné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nedojde pouze ke „zrušení“ aktu, jímž byla stížnost vyřízena, a k přikázání nového vyřízení stížnosti. To by taktéž neodpovídalo menší formálnosti postupů. Bude-li žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti věcně důvodná, nadřízený správce daně v návaznosti na prošetření způsobu vyřízení stížnosti sám bezodkladně učiní opatření k nápravě (§ 261 odst. 6 ve spojení s odst. 5 daňového řádu), a to buď formou příkazu podřízenému správci daně či svým faktickým úkonem. Tímto způsobem se však daňový subjekt může efektivně domoci ochrany před daňovou kontrolou i přímo v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti, jelikož i zde je možno přijímat opatření, která budou mít vliv na způsob provádění kontroly či mohou zamezit v jejím pokračování. Není zde tedy pouze zprostředkovaný dopad prošetření způsobu vyřízení stížnosti do daňové kontroly, který by se projevoval jen novým vyřízením původní stížnosti v souladu se závěry učiněnými na základě prošetření způsobu vyřízení stížnosti, což by bylo z hlediska § 85 s. ř. s. problematické. Naopak opatření

pokračování

k nápravě přijatá v návaznosti na uvedené prošetření mohou dopadat přímo do probíhající daňové kontroly.

Prošetření způsobu vyřízení stížnosti je iniciováno již samotnou žádostí daňového subjektu a její prošetření není vázáno na žádné další podmínky. Daňový subjekt tak má široký a nelimitovaný přístup k prověřování relevantních skutečností v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti, což přisvědčuje závěru, že jde o prostředek ochrany dle § 85 s. ř. s. Na základě § 261 odst. 6 ve spojení s odst. 3 tohoto ustanovení daňového řádu se nadřízený správce daně musí zabývat všemi skutečnostmi, které daňový subjekt uvedl na podporu svého závěru o nesprávném vyřízení stížnosti a s tím spojené nezákonnosti daňové kontroly. I z tohoto pohledu proto jde o dostatečný prostředek ochrany.

Skutečnost, že nadřízený správce daně v návaznosti na prošetření způsobu vyřízení stížnosti přijímá opatření k nápravě, zajišťuje, že efektivní ochrany před daňovou kontrolou se lze dovolat i v rámci právního institutu prověření způsobu vyřízení stížnosti, který je tak možno považovat za prostředek ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.

Konečně pak k závěru, že výsledek prošetření způsobu vyřízení stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., lze dojít na základě shodné argumentace, která vedla k hodnocení, že vyřízení samotné stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Lze tak shrnout, že zásahovou žalobu, kterou se žalobce domáhá ochrany proti daňové kontrole, je možno věcně projednat až po bezvýsledném vyčerpání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Bezvýsledným vyčerpáním prostředku ochrany se rozumí nejen stav, kdy v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti nebylo daňovému subjektu vyhověno, ale též situace, kdy nebylo prošetření způsobu vyřízení stížnosti vůbec provedeno ve stanovené lhůtě (zde lze obdobně vyjít z usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, zejména jeho části III.).

V nynější věci stěžovatel prostředek ochrany v podobě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti proti postupu správce při daňové kontrole nevyčerpal, což zdejšímu soudu k výzvě potvrdil. Stěžovatelova žaloba ke krajskému soudu tak byla dle § 85 s. ř. s. nepřijatelná z důvodu nevyčerpání prostředku ochrany v podobě žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu a z tohoto důvodu ji měl krajský soud odmítnout dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. To však krajský soud neučinil a místo toho se žalobou věcně zabýval, ačkoli nebyly naplněny všechny podmínky řízení. Tím své řízení zatížil vadou, k níž zdejší soud přihlédl z úřední povinnosti a pro kterou bylo nutno jeho rozsudek zrušit.

V. Závěr a náklady řízení

Vzhledem k tomu, že v řízení před krajským soudem byly podmínky pro odmítnutí žaloby, Nejvyšší správní soud rozhodl současně se zrušením napadeného rozsudku krajského soudu i o odmítnutí žaloby podané ke krajskému soudu, a to na základě § 110 odst. 1 s. ř. s.

Za takového stavu bylo bezpředmětné zabývat se kasačními námitkami, které se vztahovaly jen k věcnému posouzení krajského soudu.

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a žaloba byla odmítnuta, rozhodoval Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. v případě odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. listopadu 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu