



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Daniely Zemanové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **HOBAK, a. s.**, se sídlem 14. října 1307/2, Praha 5, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119/13, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014, čj. 29 A 48/2014-21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2014, čj. 29 A 48/2014-21, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobkyně je plátkyní DPH. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) pojal pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o zdanitelných plněních vykázaných žalobkyní v přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2013, konkrétně v odd. C. daňového přiznání. Proto dne 22. 1. 2014 vydal výzvu k odstranění pochybností dle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobkyně podala dne 14. 2. 2014 proti této výzvě stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Výsledek šetření

sdělil správce daně žalobkyni ve vyrozumění ze dne 14. 3. 2014, kdy posoudil její stížnost jako nedůvodnou.

[2] Dne 22. 3. 2014 žalobkyně požádala žalovaného dle § 261 odst. 6 daňového řádu o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Žalovaný vydal dne 21. 5. 2014 vyrozumění o vyřízení žádosti. V něm uvedl, že stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu je subsidiárním prostředkem a lze jej uplatnit pouze v případě, kdy daňový řád neposkytuje jiný prostředek ochrany a jen z určitých důvodů. Dle názoru žalovaného nebyly podmínky cit. ustanovení pro podání stížnosti splněny. Správce daně měl proto správně stížnost vyhodnotit jako nepřipustnou. Proto se žalovaný nemohl zabývat jednotlivými námitkami uvedenými v žádosti a žádost posoudil jako nedůvodnou.

[3] Žalobkyně s tímto postupem nesouhlasila a proti vyřízení žádosti žalovaným podala žalobu na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s. ke krajskému soudu. Krajský soud její žalobu rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. V odůvodnění svého rozsudku se krajský soud přiklonil k názoru žalovaného, že pro stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny zákonem stanovené podmínky. Krajský soud považoval za zcela důvodné, pokud žalovaný odkázal žalobkyni s obranou až na odvolání proti samotnému rozhodnutí o stanovení daně. Pokud správce daně posoudil stížnost ze dne 14. 2. 2014 jako přípustnou, udělal tak nesprávně, jak správně uvedl žalovaný ve vyrozumění ze dne 21. 5. 2014. Zákonodárce nepřipouští samostatný opravný prostředek proti výzvě k odstranění pochybností. Žalovaný se nemohl zabývat námitkami žalobkyně v žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, neboť žalobkyně neměla na podání stížnosti a žádosti o její prošetření právo. Dále krajský soud uvedl, že je též podstatné rozlišovat situace, kdy je stížností napadána samostatná výzva k odstranění pochybností ve smyslu § 89 daňového řádu, a kdy je napadán postup správce daně. V tomto případě to byla jednoznačně výzva podle § 89 daňového řádu, proti které není stížnost přípustná.

II.

Stručné shrnutí kasačních námitek, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatelky

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu stručnou kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., ve skutečnosti ho napadá též z důvodu podle písm. d) s. ř. s., tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[5] Stěžovatelka je přesvědčena, že postup žalovaného je nezákonným zásahem, kterým ji bylo odepřeno právo na prošetření způsobu vyřízení její stížnosti. Stěžovatelka podala stížnost proti postupu, nikoliv výzvě správce daně, jak tvrdí žalovaný i krajský soud. Připomněla námitky, které původně uplatnila ve stížnosti - totiž, že výzva k odstranění pochybností byla vydána pozdě, dále, že správce daně jí ukládá plnění povinností, ke kterým nemá oprávnění, a konečně, že správce daně vydal výzvu, která neobsahuje žádné konkrétní pochybnosti, ke kterým by se stěžovatelka mohla relevantně vyjádřit. Závěr krajského soudu je proto v rozporu s obsahem správního spisu.

pokračování

[6] Pokud krajský soud rozlišil situace, kdy se jedná o stížnost na postup a kdy o stížnost proti samotné výzvě, měl dle názoru stěžovatelky též uvést, proč v případě stěžovatelky nešlo o stížnost na postup. Dle stěžovatelky je totiž nemožné podat stížnost na nezákonnost postupu správce daně při odstraňování pochybností podle § 89 daňového řádu, aniž by byly uplatněny námitky proti obsahu dané výzvy, za situace nezákonného zásahu právě z důvodu absence zákonných náležitostí vydané výzvy. Stěžovatelka má za to, že postupovala v souladu s judikaturou zdejšího soudu, zejména s rozsudkem čj. 9 Aps 4/2013-25. Její stížnost byla tudíž přípustná.

[7] Vzhledem k výše uvedenému stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 3. 2015 trval na tom, že stížnost stěžovatelky směřovala proti obsahu výzvy k odstranění pochybností, nikoliv proti postupu správce daně. Nebyly tak splněny podmínky § 261 odst. 1 daňového řádu a proto byla stížnost nepřipustná. Odkaz stěžovatelky na rozsudek zdejšího soudu, sp. zn. 9 Aps 4/2013, přitom považoval žalovaný za nepřipadný. Citovaný rozsudek se vztahuje právě na případy, kdy je stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu napadáno samotné zahájení či průběh postupu k odstranění pochybností. V případě stěžovatelky tomu tak nebylo.

[9] Žalovaný proto navrhl, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[10] Dne 7. 4. 2015 obdržel zdejší soud repliku stěžovatelky. V ní stěžovatelka uvedla, že názor žalovaného je vnitřně nekonzistentní, nesrozumitelný a rozporný se stávající judikaturou. Soudy se již stejnou spornou otázkou zabývaly a judikatura spíše inklinuje k závěru, že proti postupu podle daňového řádu lze brojit již v okamžiku jeho zahájení; není přitom rozhodné, zda jde o daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka tvrdí, že ve většině případů odstraňování pochybností se věc do odvolacího řízení nedostane, neboť daňová povinnost je vyměřena ve shodě s tvrzením daňového subjektu. Není tak možné postup správce daně přezkoumat z hlediska zákonnosti.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí s umělým odlišováním situací, kdy je napadána výzva dle § 89 daňového řádu a kdy je napadán postup k odstranění pochybností. Praktiky správce daně odmítá – již v dřívější obdobné věci jí správce daně vyzval, aby učinila nijak blíže neodůvodněné úkony (někoho telefonicky kontaktovat, přinést „úplně všechno“), přičemž správce daně nakonec vydal dodatečný platební výměr v částce totožné s podaným přiznáním. Stěžovatelka odmítá, aby se takové praktiky staly zavedenou správní praxí.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; zabýval se přitom i vadami, jimiž je povinen se zabývat i

bez návrhu, v tomto případě nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud byl v řízení o této kasační stížnosti povolán k posouzení právní otázky, zda žalovaný tím, že věcně nevyřídil žádost stěžovatelky dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nezákonně zasáhl do jejích práv [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V rámci tohoto posouzení se zdejší soud zabýval otázkou, zda krajský soud dostatečně a přezkoumatelným způsobem odůvodnil svůj závěr, že stížnost stěžovatelky na postup správce daně dle § 261 odst. 1 daňového řádu nebyla přípustná [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] 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 odst. 6 tohoto ustanovení má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.

[16] Nastíněná právní otázka není z pohledu judikatury NSS nikterak nová. V rozsudku ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013-25, č. 2956/2014 Sb. NSS (věc *Easy Working*), dospěl zdejší soud k závěru, že stížnost podle § 261 daňového řádu proti nezákonnostem souvisejícím s daňovou kontrolou je přípustná, pokud má daňový subjekt za to, že daňová kontrola nemohla být vůbec zahájena způsobem, jakým k tomu došlo, a nemůže ani nadále probíhat. Vyřízení stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., nedeje se v řízení, ale představuje pouhý postup. S vyřízením důvodné stížnosti se také pojí bezodkladné přijetí nezbytných opatření k nápravě, která mohou mít povahu faktického úkonu. Rozsudkem ve věci *Easy Working* ostatně argumentovali i oba účastníci řízení.

[17] Jakkoliv se právě uvedený právní názor vztahuje k daňové kontrole, není důvod jej analogicky nevztáhnout na postup k odstranění pochybností, jak plyne z navazující judikatury.

[18] Zdejší soud k otázce určení zákonnosti zahájení daňové kontroly, resp. postupu k odstranění pochybností, v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46 (věc *GLOBAL HOLDING*), uvedl, že „[o]právním prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u postupu k odstranění pochybností, tak u daňové kontroly, je podle § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu stížnost. Tato stížnost má sice subsidiární charakter – lze ji využít pouze tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Pokud však má daňový subjekt, stejně jako v nynější věci, za to, že postup k odstranění pochybností nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost, s nímž by bylo pro takovou situaci počítáno. Zdejší soud se již vyjádřil, že uvedená stížnost má v ohledech, které jsou rozhodné pro její kvalifikování jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s., obdobný charakter jako námítky podle zákona o správě daní a poplatků [...]“ (zvýraznění doplněno). Ve věci *GLOBAL HOLDING* soud posuzoval situaci, v níž tvrzený nezákonný zásah spočíval v nekonkrétnosti výzvy k odstranění pochybností.

pokračování

Stejný argument měla též stěžovatelka ve věci nyní projednávané; uváděla, že výzva neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti.

[19] Ke stejnému závěru dospěl zdejší soud i v dalších v rozsudcích, aktuálně např. ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-52 (jiná věc *GLOBAL HOLDING*, srov. zvl. část III.A.), nebo ze dne 15. 4. 2015, čj. 1 Afs 40/2015-39 (věc *ROYAL METALS GOLD*), v nichž taktéž považoval stížnost za přípustný opravný prostředek proti takovým nedostatkům výzvy k odstranění pochybností, která má za důsledek nezákonnost celého postupu, nebo nezákonnost jeho zahájení.

[20] Nejvyšší správní soud neshledává důvod pro odlišení situace, kdy je stížností napadána samotná výzva dle § 89 daňového řádu, a kdy je napadán způsob zahájení postupu k odstranění pochybností. Zahájení postupu k odstranění pochybností je realizováno právě výzvou k odstranění pochybností (viz § 89 daňového řádu), proto nezákonnost zahájení tohoto postupu bude nezřídka namítána jako určitá nezákonnost obsažená ve výzvě k tomuto postupu (shodně např. věc *ROYAL METALS GOLD*, bod 39). Pokud krajský soud tyto situace ve svém rozsudku odlišil, nepostupoval správně. Nelze však přisvědčit stěžovateli, že je napadený rozsudek krajského soudu v této části nepřezkoumatelný, protože krajský soud jasně v bodě 26 napadeného rozsudku vysvětlil, proč se domnívá, že její stížnost směřovala proti obsahu výzvy, nikoliv postupu správce daně. O tomto svém názoru krajský soud nepochyboval. Svůj názor odůvodnil pečlivě v rozsahu cca. 4 a půl stran přezkoumatelným, byť nesprávným závěrem. Nesprávný právní závěr nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu.

[21] Výzvu k odstranění pochybností lze považovat za postup správce daně ve smyslu § 261 odst. 1 daňového řádu, proto z tohoto důvodu nelze konstatovat nepřípustnost stížnosti. Splněna je také další podmínka přípustnosti stížnosti, a to neexistence jiného opravného prostředku v rámci správního řízení. Za takový prostředek nelze považovat odvolání proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně, neboť výsledkem postupu k odstranění pochybností nemusí být vždy vydání rozhodnutí. Navíc z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samotného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2012, čj. 2 Ans 15/2012 – 22, věc *GLOBAL HOLDING*). Stejně tak lze dovodit, že ani ve správním (daňovém) řízení není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr (bude-li vůbec vydán). Nezákonnost postupu je možné napadat stížností, pokud zákon nepřipouští jiný prostředek ochrany.

[22] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stížnost dle § 261 daňového řádu je přípustným opravným prostředkem proti výzvě k odstranění pochybností, jak vyplývá i z citované judikatury tohoto soudu. Byla-li tedy v nyní posuzovaném případě uplatněna stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následně žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle odst. 6 uvedeného ustanovení daňového řádu, nebyl žalovaný oprávněn tuto žádost odmítnout pro nepřípustnost.

[23] Nejvyšší správní soud proto shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku.

[24] Nad rámec nezbytně nutného se soud vyjadřuje též k argumentu žalovaného, podle něhož přípustnost stížnosti podle § 261 odst. 1 a logicky tedy i žádosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu není dána i proto, že správce daně ani žalovaný není podle § 261 vybaven žádnými nástroji, jak odstranit dopady nezákonnosti samotné výzvy. Zákon prý nedává správním orgánům žádnou pravomoc (nezákonnou) výzvu rušit. Na tento argument poskytl vyčerpávající odpověď zdejší soud již ve svém rozhodnutí ve věci *Easy Working* (cit. v bodě [16] shora). Zdejší soud připomíná, že vyřizování stížností a žádostí podle § 261 daňového řádu se děje v rámci postupu, nikoliv v řízení. Klíčovou premisou je menší formálnost postupů, ve srovnání s větší formálností řízení. Správce daně, resp. žalovaný jako nadřízený správce daně, bude-li žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti věcně důvodná, 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. Opatření k nápravě přijatá v návaznosti na uvedené prošetření mohou dopadat přímo do probíhající daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky je důvodná. Proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Krajský soud v novém rozsudku deklaruje nezákonný zásah žalovaného, který se odmítl věcně zabývat žádostí stěžovatelky podle § 261 odst. 6 daňového řádu.

[26] V novém řízení krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. června 2015

Zdeněk Kühn
předseda senátu