

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **MRB Sazovice, spol. s r.o.**, se sídlem Sazovice 191, zastoupen Mgr. Filipem Němcem, advokátem se sídlem Václavské nám. 66, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v jeho vyrozumění ze dne 14. 1. 2015, č. j. 889/15/5100-41457-711503, jímž posoudil žádost žalobce ze dne 14. 11. 2014 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 25. 8. 2014, doplněnou dne 9. 10. 2014, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 3. 2017, č. j. 29 A 41/2015 - 164,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobce podal dne 25. 8. 2014 stížnost na nesprávný postup Finančního úřadu pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „správce daně“). Žalobce stížnost doplnil podáním ze dne 9. 10. 2014. Obě podání (o celkem 110 stranách) směřovala proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly, zejména pak žalobce namítal, že správce daně neuvedl relevantní důvody, pro které neprovedl navržené důkazy a nevyjádřil se adekvátně k některým bodům žalobcova vyjádření ke kontrolním zjištěním.

[2] Správce daně před věcným posouzením stížních důvodů usoudil, že stížnost je podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) nepřípustná a nelze ji tedy věcně projednat, neboť se týká hodnocení důkazních prostředků a existuje jiný prostředek ochrany (opravný), což ostatně v úvodu své stížnosti uvádí též žalobce. O tomto výsledku šetření stížnosti vyrozuměl správce daně žalobce dne 24. 10. 2014.

[3] Žalobce správci daně následně dne 24. 11. 2014 zaslal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu). Podle žalobce je závěr o nepřípustnosti stížnosti v rozporu s judikaturou i odbornou literaturou. Ustanovení § 261 daňového řádu slouží především k odstranění a nápravě vad daňového řízení a lze jej aplikovat i na řízení o daňové kontrole. Správce daně též nesprávně používá pojem přípustná (nepřípustná) stížnost; stížnost může být pouze důvodná či nedůvodná.

[4] Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil. Vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 14. 1. 2015, č. j. 889/15/5100-41457-711503 (dále též jako „vyrozumění o prošetření“ nebo „vyrozumění žalovaného“), posoudil žalobcovu žádost o prošetření jako nedůvodnou.

[5] Proti vyrozumění žalovaného brojil žalobce žalobou dle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu.

[6] Krajský soud předestřel, že posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením, je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení ve smyslu § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Napadeným vyrozuměním o prošetření nebyl žalobce přímo zkrácen na svých právech. Tímto přípisem žalovaný pouze reagoval na žalobcovo podání – žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Zmíněným vyrozuměním žalovaný neuložil žalobci žádné povinnosti, ani neomezil jeho práva, současně nelze hovořit o jeho nečinnosti. Právní postavení žalobce v důsledku předmětného vyrozumění nedoznalo žádné změny.

[7] V daném případě žalobcova stížnost dle § 261 daňového řádu směřovala proti postupu správce daně při dokazování, konkrétně při hodnocení důkazů (včetně neprovedení některých žalobcem navrhovaných důkazů). Krajský soud konstatoval, že správce daně zcela po právu shledal takovou stížnost nepřípustnou (pro nesoulad s podmínkami stanovenými v § 261 odst. 1 daňového řádu k jejímu uplatnění). Stejně tak následný postup žalovaného, který shledal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nedůvodnou, byl v souladu s právními předpisy.

[8] Krajský soud doplnil, že předmětnou stížností žalobce napadl totožný postup správce daně jako v podaných vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění. Z uvedeného je mimo pochybnost zřejmé, že v době podání stížnosti byl žalobce nejen seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, ale měl také možnost se k němu vyjádřit (vyjadřoval se opakovaně). Námitky uplatňované žalobcem ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění následně musí naleznout svůj odraz ve zprávě o daňové kontrole, která pak představuje

odůvodnění samotného rozhodnutí o stanovení daně (odůvodnění platebního výměru). Proti takovému rozhodnutí je pak jednoznačně možno brojit odvoláním, v jehož rámci lze uplatnit mimo jiné i námitky, že se správce daně dostatečně nevypořádal s tvrzeními daňového subjektu, uváděnými ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění. Správcem daně konstatovaná nepřípustnost nyní projednávané stížnosti vyplývala nejen z důvodu možnosti podat odvolání (tj. nesplnění podmínky neexistence jiného opravného prostředku), ale i z toho důvodu, že směřovala proti hodnocení důkazů a provádění dokazování v rámci daňové kontroly (obdoba námitek žalobce uplatňovaných v jeho vyjádřeních k výsledku kontrolního zjištění).

[9] Má-li jít o postup správce daně napadnutelný stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu, pak z dikce tohoto ustanovení lze dovodit, že může jít o postup, který při provádění daňové kontroly vybočuje ze zákonného rámce (bezdůvodné zadržování dokladů, vyžadování nepřiměřených nároků na místo k provádění kontroly, vyžadovaní zjevně nadbytečných nesouvisejících dokladů apod.). Jedná se fakticky o šikanózní jednání správce daně, které samo o sobě nemá přímo odraz ve stanovení daně, avšak daňový subjekt nepřípustně nadměrně zatěžuje. Krajský soud též nesouhlasil s tvrzením žalobce, že správce daně či jeho nadřízený orgán nemůže stížnost dle § 261 daňového řádu označit za nepřípustnou. Takový názor ohledně modalit, jimiž mají správní orgány se stížností nakládat, je přepjatě formalistický.

[10] Krajský soud proto v záhlaví popsaným rozsudkem žalobu zamítl.

II.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[12] Soud dle stěžovatele mylně uvedl, že se stěžovatel domáhal vyslovení nezákonného zásahu žalovaného, který měl spočívat v posouzení stížnosti jako nedůvodné. Stěžovatel se ale domáhal toho, aby soud určil, že správní orgán se měl dopustit nezákonného zásahu tím, že stížnost podanou do běžící daňové kontroly posoudil jako nepřípustnou.

[13] Soud nesprávně posoudil, že napadeným vyrozuměním žalovaného nebyl stěžovatel přímo zkrácen na svých právech. Stěžovateli svědčilo právo, aby se žalovaný jeho stížností meritorně zabýval. Tím, že tak neučinil, zasáhl do stěžovatelových práv. Soud na věc nesprávně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel stížností brojil proti nesprávnému procesnímu postupu, nikoli proti tomu, že by správce daně dospěl k nesprávným skutkovým nebo právním závěrům o stěžovatelově daňové povinnosti. Stěžovatel proto navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na dotčené vyrozumění, přiložený spisový materiál a napadený rozsudek, se kterým se ztotožňuje. Z petitu žaloby vyplývá, že sám stěžovatel směšuje stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud posoudil komplexně celý případ a dospěl k závěru, že stížnost byla

správně posouzena jako nepřípustná, stejně jako žádost o prošetření byla správně posouzena jako nedůvodná.

[15] Žalovaný trvá na tom, že stížnost směřující proti hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly je nepřípustná. Stěžovateli nesvědčilo právo na meritorní posouzení stížnosti; k zásahu do jeho práv tedy nedošlo. Žalovanému není zřejmé, čeho chce stěžovatel dosáhnout. Již v době podání stížnosti byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, měl možnost se k němu vyjádřit, což taky učinil a svá vyjádření doplňoval. Stěžovatelovy námitky tedy nezůstaly bez odezvy. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.
Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná.

[17] Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že není důvodná.

[18] Podle § 82 s. ř. s. 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 .

[19] Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že ochrana podle § 82 s. ř. s. je důvodná tehdy, pokud jsou kumulativně splněny všechny podmínky stanovené v tomto ustanovení. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („*zásahem*“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byť jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (viz rozsudky ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, č. 603/2005 Sb. NSS, a ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 - 20).

[20] Podle § 261 odst. 1 daňového řádu „[o]*soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany*“. Podle odstavce 5 tohoto ustanovení platí, že „[b]*yla-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.*“ Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může dle § 261 odst. 6 daňového řádu požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.

[21] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda krajský soud správně posoudil žalobní petit, tedy zda správně posoudil, čeho se stěžovatel v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu domáhal.

[22] Ze žaloby ze dne 16. 3. 2015 plyne, že stěžovatel požadoval, aby krajský soud rozhodl, že se *žalovaný dopustil nezákonného zásahu, když vyrozuměním č. j. 889/15/5100-41457-711503 ze dne 14. 1. 2015 posoudil stížnost žalobce jako nepřípustnou a odepřel uložit Finančnímu úřadu pro Zlínský kraj, aby se podanou stížností v úplnosti meritorně zabýval*". Krajský soud následně (přípis ze dne 14. 2. 2017) vyzval stěžovatele, aby uvedl žalobní petit do souladu se žalobním tvrzením. Dle soudu totiž stěžovatel v žalobě na jedné straně tvrdil, že se u žalovaného domáhal „*přešetření správnosti názoru prvoinstančního správce daně*", v petitu ale uvádí, že „*žalovaný posoudil stížnost jako nepřípustnou*", ačkoli předmětem prošetření u žalovaného byla „žádost", nikoli „stížnost".

[23] Na tuto výzvu soudu stěžovatel reagoval vyjádřením ze dne 23. 2. 2017. V něm uvedl, že žalobní petit upravuje takto: „*Žalovaný se dopustil nezákonného zásahu spočívajícího v tom, že posoudil stížnost jako nepřípustnou, nebo v tom, že posoudil žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti jako nedůvodnou a způsob vyřízení stížnosti správcem daně jako správný, když přitom správce daně stížnost nevyřídil v souladu s předpisy, když tuto vyrozuměním posoudil jako nepřípustnou.*"

[24] Z odůvodnění napadeného rozsudku pak vyplývá, že krajský soud při posouzení žaloby vycházel z toho, že stěžovatel za nezákonný zásah označil vyrozumění žalovaného, resp. skutečnost, že žalovaný vyslovením nedůvodnosti žádosti odepřel vyjádření k meritu stěžovatelovy argumentace, pokud jde o postup správce daně v daňovém řízení, čímž mělo být stěžovateli současně odepřeno právo na vyřízení stížnosti proti postupu správce daně. Z takto vymezeného zásahu a žalobou označeného správního orgánu, který jej měl provést, krajský soud vycházel při posouzení žalob (srov. bod 29 napadeného rozsudku; ve stěžovatelem odkazovaném bodu 24 rozsudku se soud vypořádává s neprovedením důkazu výslechem svědka, nikoli s posouzením petitu).

[25] Dle Nejvyššího správního soudu posouzení petitu žaloby, ze kterého krajský soud vycházel, zcela odpovídá jeho znění. Stěžovatel se bezpochyby domáhal vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného, který měl spočívat v tom, že posoudil žádost o prošetření jako nedůvodnou a tím potvrdil postup správce daně, který označil stížnost za nepřípustnou a věcně se jí nezabýval. Stěžovatel skutečně napadal samotné vyřízení prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Krajský soud tedy tuto otázku posoudil správně. Kasační námitka není důvodná.

[26] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že napadeným vyrozuměním nebyl přímo zkrácen na svých právech. Ani tato námitka není důvodná.

[27] Vyrozuměním žalovaného o vyřízení žádosti o prošetření stěžovatel nemohl být přímo zkrácen na svých právech, neboť mu jím žalovaný neuložil žádné povinnosti ani neomezil jeho práva. Tímto vyrozuměním žalovaný stěžovateli pouze sdělil, že žádost o prošetření není důvodná, jelikož postup správce daně, proti kterému stěžovatel brojí

(hodnocení dosud zjištěných důkazů, neprovedení některých důkazů), je možno napadat jiným prostředkem ochrany.

[28] Stěžovatel má samozřejmě dle okolností právo na podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu, resp. posléze na podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, zahrnující v sobě též povinnost, aby se příslušný orgán takovou žádostí zabýval, nelze však již hovořit o právu na vyhovění stížnosti či žádosti, či na právo stížnost věcně projednat v případě, kdy k tomu nejsou dány podmínky předpokládané zákonem (srov. rozsudek ze dne 3. 2. 2016, č. j. 6 Afs 84/2015 – 31). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem, k němuž dospěl krajský soud a plně na něj odkazuje. Jeho výklad odpovídá účelu právní úpravy.

[29] Krajský soud nepochybil, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl v důsledku předmětného vyrozumění žalovaného přímo zkrácen na svých právech, tak jak to vyžaduje § 82 s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 27. 11. 2014, č. j. 7 Afs 125/2014 – 32). První z definičních znaků zásahu vymezených judikaturou tak nebyl naplněn.

[30] Hodnocení důkazů je součástí výsledků kontrolního zjištění, ke kterým se stěžovatel mohl vyjádřit (což ostatně učinil, a to se stejnou argumentací, kterou uplatnil ve stížnosti). Hodnocení důkazů (včetně odůvodnění, proč navrhované důkazy nebyly provedeny) následně nalézá svůj odraz ve zprávě o kontrole, která je dle § 147 odst. 4 daňového řádu součástí odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru). Proti rozhodnutí je následně možno brojit odvoláním dle § 109 a násl. daňového řádu; není tedy naplněna podmínka obsažená v § 261 odst. 1 daňového řádu, podle které je možno stížnost podat pouze za předpokladu, že daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany.

[31] Stížnost a žádost o prošetření vyřízení stížnosti jsou tedy svou povahou subsidiární, zbytkové prostředky nápravy, které slouží k ochraně práv účastníků řízení, pokud zákon nepředpokládá uplatnění jiných opravných prostředků. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňový řád určuje, že opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům (mezi které patří též hodnocení důkazů) učiněných správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu (rozsudek ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 – 32).

[32] V tomto směru odkazuje soud na rozsudek ze dne ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71, dle něhož „[e]*xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jejž lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu.).*“ Závěr správních orgánů i krajského soudu, že v daném případě nebylo možno stížnost mířící do hodnocení důkazů v rámci daňové kontroly věcně projednat, je tedy správný.

[33] Namítá-li stěžovatel v závěru kasační stížnosti, že krajský soud na danou věc nesprávně aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu (bod 44 rozsudku), pak lze jen konstatovat, že i tato námitka je nedůvodná. Uvedený rozsudek (ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2

Afs 143/2015 – 71) lze na danou věc aplikovat (což ostatně učinil též kasační soud), neboť se zabýval povahou stížnosti dle § 261 daňového řádu jako subsidiárního prostředku ochrany v daňovém řízení.

IV.
Závěr a náklady řízení

[34] Ze všech výše popsaných důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. posoudil jako nedůvodnou a zamítl ji.

[35] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který měl úspěch ve věci, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu