5. 12. 2013

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

K obraně proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole

Nejvyšší správní soud ve svém aktuálním rozsudku ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013 dospěl k závěru, že pro shodné charakteristické rysy stížnosti podle ustan. § 261 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „d.ř.“) a námitek dle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) dnes již zrušeného zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v pozdějším znění (dále jen „zsdp“), představuje i stížnost dle ustan. § 261 d.ř. prostředek ochrany ve smyslu ustan. § 85 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“). [1]

TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI
ADVOKÁTNÍ KANCELÁŘ

Pokud se tedy žalobce domáhá správní žalobou ochrany před nezákonným zásahem správního orgánu, v tomto případě správce daně, nebo nápravy tohoto nezákonného zásahu, bude taková správní žaloba ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s. nepřípustná, pokud před tím žalobce nevyčerpal jiné právní prostředky ochrany (tedy konkr. nepodal stížnost podle ustan. § 261 d.ř., resp. logicky i následnou žádost o přešetření vyřízení této stížnosti). Výjimku by tvořila situace, kdy by se žalobce u správního soudu domáhal pouze určení, že zásah správce daně byl nezákonný.

K charakteru stížnosti dle ustan. § 261 d.ř. lze uvést, že tato slouží především k odstranění a nápravě případné vady daňového procesu a jeho souladnosti se zákonem [2] a je aplikovatelná i na řízení o daňové kontrole.

Dle ustan. § 261 odst. 1 d.ř. platí, že je možné podat správci daně stížnost, mimo jiné i proti postupu správce daně; konkr. toto ustanovení říká: *„(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.“*. Podmínkou podání této stížnosti tedy je, že neexistuje jiný prostředek ochrany **stejných práv** stěžovatele. Za určitých okolností jím může být např. možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti správce daně ve smyslu ustan. § 38 d.ř., apod. (viz důvodová zpráva k d.ř.).

Správce daně je pak povinen ve smyslu ustan. § 261 odst. 3 d.ř. takto podanou stížnost prošetřit a může za tím účelem rovněž vyslechnout stěžovatele, jakož i osoby, proti nimž byla stížnost podána, příp. další osoby, pokud jejich výpověď může přinést objasnění věci. Stížnost musí být vyřízena do 60 dnů ode dne jejího doručení příslušnému správci daně (viz ustan. § 261 odst. 4 d.ř.), přičemž platí, že tato lhůta může být překročena pouze tehdy, pokud se během jejího průběhu nepodaří zajistit podklady potřebné k jejímu vyřízení. Pokud tato stížnost směřuje proti postupu správce daně v daňové kontrole, pak platí, že **stížnost musí být vyřízena ještě před ukončením daňové**

kontroly.

Je-li stížnost správcem daně vyhodnocena jako byť jen částečně důvodná, je správce daně povinen učinit nezbytná opatření k nápravě, a to bezodkladně. O výsledku šetření učiní správce daně úřední záznam a rovněž bezodkladně musí o výsledku šetření informovat stěžovatele (viz ustan. § 261 odst. 5 d.ř.). **Nejedná se tedy o klasické řízení, jež by končilo vydáním rozhodnutí.** [3]

Pokud je stěžovatel toho názoru, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, má možnost požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob jejího vyřízení (viz ustan. § 261 odst. 6 d.ř.). Podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti týkající se postupu správce daně při daňové kontrole nebo nevhodného chování úředních osob při daňové kontrole brání možnosti ukončit daňovou kontrolu a i její **prošetření musí být vyřízeno dříve, než bude daňová kontrola ukončena**. [4]

V předmětném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013 proběhla polemika se závěry Krajského soudu v Ostravě, který stížnost dle ustan. § 261 d.ř. nepovažoval za prostředek ochrany ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu mají námitky podle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp a stížnost dle ustan. § 261 d.ř. obdobný charakter v těch ohledech, které jsou rozhodné pro kvalifikaci těchto institutů jako způsobilého prostředku ochrany ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s. [1]. A již dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu vyhodnotila námitky dle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp jako prostředek ochrany ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s. (viz např. rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004).

Ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp stanovilo následující pravidlo: *„(4) Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo …..d) podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně,….*“. Tyto námitky nebyly řádným opravným prostředkem a probíhající daňová kontrola se kvůli podaným námitkám nepřerušovala. [5] Podle ustan. § 16 odst. 6 zsdp námitky vyřizoval pracovník správce daně, který byl nejblíže nadřízený tomu, vůči němuž námitky směřovaly a výsledkem jeho šetření mohlo být vyhovění námitce a zajištění nápravy nebo písemné sdělení důvodů, pro něž nelze námitce vyhovět. Na rozdíl od stížnosti dle ustan. § 261 d.ř. (viz výše) **končilo řízení o námitkách rozhodnutím**; proti němu však nebyl přípustný řádný opravný prostředek. Nejvyšší správní soud pak k tomu ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 144/2004 vyhodnotil, že vyhovění námitkám má podobu faktického úkonu a uvedl, že byť má negativní vyřízení námitek formu rozhodnutí, nemá právní obsah rozhodnutí, kdy toto rozhodnutí je pouze sdělením důvodů. V případě, že by námitkám nebylo vyhověno, ani o nich nebylo rozhodnuto, nebylo by možné se vůbec domoci rozhodnutí, protože se nejedná o nečinnost podřaditelnou pod ustan. § 79 s.ř.s. [6] **Z tohoto pohledu nebylo možné proti vyřízení námitek podat správní žalobu ve smyslu ustan. § 65 odst. 1 s.ř.s., ale pouze správní žalobu proti nezákonnému zásahu dle ustan. 82 a násl. s.ř.s.**

Nejvyšší správní soud pak ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 144/2004 mimo jiné také konstatoval, že zahájení a provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno se bránit správní žalobou ve smyslu ustan. § 82 a násl. s.ř.s, avšak taková správní žaloba je přípustná pouze tehdy, pokud žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený zákonem k jeho ochraně (viz ustan. § 85 s.ř.s.). Tímto právním prostředkem ochrany byly dle názoru Nejvyššího správního soudu právě námitky dle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp. [6]

Ve svém navazujícím, aktuálním, rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013 pak Nejvyšší správní soud vyhodnocuje několik kritérií, pro něž kvalifikuje stížnost podle ustan. § 261 d.ř., stejně jako námitky dle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp, jako prostředky ochrany ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s. při tvrzeném nezákonném zásahu správce daně v rámci daňové kontroly:

- oba instituty jsou aplikovatelné ve vztahu k daňové kontrole;
- již samotné podání stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole zakládá povinnost správce daně se touto stížností zabývat;
- u stížnosti je přímo v ustan. § 261 odst. 3 d.ř. zakotvena povinnost správce daně zabývat se všemi skutečnostmi ve stížnosti uplatněnými. V případě námitek tato povinnost sice nebyla přímo v ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp zmíněna, avšak vyplývala ze samotné podstaty tohoto institutu;
- v případě důvodnosti platila jak pro řízení o námitkách, tak nyní i pro postup vyřízení stížnosti, nutnost zjednat nápravu, resp. nutnost přijmout nezbytná opatření k nápravě;
- jak vyřízení námitek, tak i vyřízení stížnosti nepředstavuje rozhodnutí ve smyslu ustan. § 65 odst. 1 s.ř.s.;
- pro oba instituty existuje lhůta k vyřízení. Krajský soud v Ostravě domnělou odlišnost námitek od stížnosti shledával v rámci svého rozhodnutí, jež bylo podrobeno kasačnímu přezkumu Nejvyššího správního soudu, právě v tom, že v případě stížnosti je zákonem výslovně upravena lhůta, v rámci níž je třeba stížnost vyřídit. Nejvyšší správní soud však odkázal na své rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004, v rámci něhož byla dovozena třicetidenní lhůta k vyřízení námitek s tím, že rozdílnost délky lhůty je nepodstatná.

Jedinou rozdílností mezi námitkami dle ustan. § 16 odst. 4 písm. d) zsdp a stížností dle ustan. § 261 d.ř. tak fakticky zůstává skutečnost, že proti rozhodnutí o námitkách nebylo možno podat opravný prostředek, kdežto v případě stížnosti je možné požádat o prošetření způsobu jejího vyřízení. Nejvyšší správní soud v tom však neshledává odlišnost, jež by oslabovala charakter stížnosti jako prostředku ochrany dle ustan. § 85 s.ř.s., ale naopak hodnotí, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti poskytuje daňovému subjektu ještě další možnost ochrany.

Krajský soud v Ostravě domnělou odlišnost námitek od stížnosti shledával také v tom, že právní úprava stížnosti dle ustan. § 261 d.ř. je shodná jako právní úprava stížnosti dle ustan. § 175 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád, v platném znění (dále jen „s.ř.“) a dovolával se rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č.j. 4 Aps 2/2010. V tomto rozhodnutí bylo vyhodnoceno, že **podání stížnosti podle ustan. § 175 s.ř. nemuselo předcházet podání správní žaloby**; Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí konkr. uvedl: *„…Považovat za těchto podmínek využití stížnosti za nezbytnou podmínku přípustnosti žaloby podle § 85 s. ř. s. by tak mohlo vést k nežádoucímu odepření soudní ochrany a kontroly. Pominout pak nelze ani inkompatibilitu § 175 správního řádu se soudním řádem správním, zejména pak s jeho § 84 odst. 1, který stanovuje subjektivní dvouměsíční lhůtu pro podání žaloby. V komparaci se lhůtou pro vyřízení stížnosti by totiž mohla nastat situace, že v důsledku podaní stížnosti, která navíc vlivem § 175 odst. 5 správního řádu nemusí být vyřízena ve lhůtě do 60 dnů, ale ve lhůtě delší, by došlo ke zmeškání subjektivní lhůty.*“ [7].

Nejvyšší správní soud k tomu však přes konstatování podobnosti mezi institutem stížnosti dle ustan. § 261 d.ř. a stížnosti dle ustan. § 175 s.ř. uvedl: *„Dle ustan. § 261 odst. 4, věty poslední, daňového řádu musí být stížnost proti nevhodnému postupu správce daně při daňové kontrole vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly…..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.*“ [1]. Nadto je narozdíl od právní úpravy stížnosti dle ustan. § 175 s.ř. v právní úpravě stížnosti dle ustan. § 261 d.ř. detailněji upraven postup při prošetření podané stížnosti, což rovněž, dle názoru Nejvyššího správního soudu, zvyšuje nápravný a ochranný charakter stížnosti ve smyslu ustan. § 85 s.ř.s. Nejvyšší správní soud rovněž shledává pozitivum v tom, že orgánem příslušným k prošetření vyřízení stížností bude pravidelně jediný orgán (v tomto případně Odvolací finanční ředitelství) a lze tedy předpokládat určitou jednotnost vyřizování stížností.

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013 pak rovněž vyhodnotil, že i

prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustan. § 261 odst. 6 d.ř. představuje prostředek ochrany před zahájením či prováděním daňové kontroly. **Podání správní žaloby proti nezákonnému zásahu či nevhodnému postupu správce daně v rámci daňové kontroly dle ustan. § 82 s.ř.s. tak brání skutečnost, že se žalobce před jejím podáním nedomáhal ochrany prostřednictvím stížnosti dle ustan. § 261 odst. 1 d.ř. a pokud ano, a tato stížnost byla vyřízena negativně (ostatně pozitivnímu vyřízení stížnosti by nemělo smysl se bránit), nebo stížnost nebyla vyřízena ve stanovené lhůtě, brání podání správní žaloby ta skutečnost, že žalobce nepodal žádost o prošetření způsobu jejího vyřízení dle ustan. § 261 odst. 6 d.ř.**

Tento postup hodnotí Nejvyšší správní soud jako souladný se subsidiaritou ochrany poskytované ve správním soudnictví a své rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013 uzavírá: *„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.).“.*

Mgr. Jana Čechová Náplavová,
advokátka

TOMAN, DEVÁTÝ & PARTNEŘI advokátní kancelář s.r.o.

Trojanova 12
120 00 Praha 2

Tel.: +420 224 918 490
Fax: +420 224 920 468
e-mail: ak@iustitia.cz

---
[1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č.j. 9 Aps 4/2013,
[2] Daňový řád, Komentář II. díl, Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žišková, Wolters Kluwe ČR, rok 2011, str. 1503,
[3] Daňový řád s komentářem, JUDr. Jaroslav Kobík, JUDr. Alena Kohoutková, nakladatelství ANAG, rok 2010, str. 917,
[4] Daňový řád, Komentář II. díl, Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žišková, Wolters Kluwe ČR, rok 2011, str. 1508,
[5] Správa daní a poplatků s komentářem, JUDr. Jaroslav Kobík, nakladatelství ANAG, rok 2008, str. 168,

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004,
[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2010, č.j. 4 Aps 2/2010.

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Oceňování senior center a domovů se zvláštním režimem v nemovitostních fondech
- Změna výroby na příkaz mateřské společnosti bez finanční kompenzace vzniklých ztrát? Judikát NSS, který mění pohled na převodní ceny
- Novinky z české a evropské regulace finančních institucí za měsíc prosinec 2025
- Odpočet na výzkum a vývoj v roce 2026
- Zaměstnanecké akcie (ESOP) v roce 2026: co přináší novela a jak se na ni připravit
- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků