



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Stavba Šafrán s.r.o.**, IČ: 293 91 687, se sídlem Ruská 57, Opava, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem, se sídlem Vinohradská 32, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 21,

**t a k t o :**

Usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 3. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

[1] Žalobou ze dne 23. 1. 2015 na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobkyně domáhala vyslovení, že zahájení daňové kontroly dne 20. 5. 2014 nebylo v souladu s ustanovením § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a jedná se tedy o nezákonný zásah, v němž se zakazuje pokračovat. V odůvodnění svého podání žalobkyně uvedla, že dne 24. 2. 2014 převzala výzvu k odstranění pochybností, čímž byl podle žalovaného zahájen postup k odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení ve smyslu ustanovení § 89 daňového řádu. Žalobkyně vytýkala, že uvedená výzva neobsahovala náležitosti vymezené ustanovením § 89 daňového řádu, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Postup k odstranění pochybností nebyl veden účelně a hospodárně a nebyly v jeho rámci činěny úkony, které by vedly k jeho rychlému a zdárnému ukončení. Po žalobkyni byly požadovány důkazní prostředky v rozsahu překračujícím rámec postupu k odstranění pochybností, přičemž ji ani nebyl sdělen výsledek tohoto postupu. Žalovaný následně dne 20. 5. 2014 zahájil daňovou kontrolu, aniž by žalobkyni sdělil rozsah důvodů, pro které daňovou kontrolu zahajuje. Žalobkyně podala proti tomuto postupu stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu. Jelikož žalovaný svůj postup nenapravit, podala žalobkyně k Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, kterou nicméně vyřídil opětovně žalovaný. Žalobkyně

tímto považovala všechny možné opravné prostředky za vyčerpané a obrátila se prostřednictvím žaloby podle ustanovení § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), na Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“).

[2] Žalobkyně doplnila argumentaci obsaženou v žalobě podáním ze dne 4. 2. 2015, v němž zdůraznila, že postup k odstranění pochybností musí podle daňového řádu obsahovat časově navazující skutečnosti v následujícím pořadí: výzva k odstranění pochybností, reakce daňového subjektu spojená s návrhem důkazů, provedení navržených důkazů, vyhodnocení důkazů, seznámení s výsledkem postupu k odstranění pochybností a ukončení postupu k odstranění pochybností anebo zahájení daňové kontroly v rozsahu těchto pochybností. V této souvislosti odkázala žalobkyně rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž mají být jednotlivé kroky postupu k odstranění pochybností činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl postup uzavřen bez zbytečných průtahů. Tuto časovou posloupnost žalovaný podle názoru žalobkyně nedodržel. Také samotné zahájení postupu k odstranění pochybností je nezákonné, jelikož pochybnosti vyjádřené ve výzvě nebyly dostatečně konkrétní, aby žalobkyni umožnily adekvátní reakci. Žalobkyně dále vytýkala nesprávnost postupu k odstranění pochybností, neboť ten musí směřovat k odstranění pochybností již konkrétně vyjádřených a nikoli k odhalování a vytváření dalších pochybností, jak to činil žalovaný. V rámci postupu k odstranění pochybností nelze vydávat výzvy podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyně závěrem namítala nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu, že nebyly dodrženy všechny podmínky stanovené v § 90 odst. 3 daňového řádu a nesprávnost postupu odvolacího orgánu (tj. Odvolacího finančního ředitelství), který neprošetřil vlastní obsah stížnosti ve smyslu ustanovení § 261 odst. 3 daňového řádu. Vyřízení stížnosti považuje žalobkyně za neúplné a povrchní.

[3] Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 12. 3. 2015, č. j. 22 A 11/2015 – 21 (dále též „napadené usnesení“), žalobu žalobkyně odmítl podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud ve svém rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně nevyčerpala všechny prostředky ochrany proti vedené daňové kontrole, když nevyužila žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. V této souvislosti krajský soud dovodil, že podání žalobkyně ze dne 19. 9. 2014 (dále též „předmětné podání“ nebo „podání“) nelze považovat za žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, nýbrž pouze za opakovanou stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 téhož zákona. Z předmětného podání totiž nelze nikterak dovodit, že by se o takovou stížnost nejednalo. Z podání není ani zřejmé, že by se žalobkyně domáhala zásahu, který by mělo provést právě Odvolací finanční ředitelství, ani že by žádala o prošetření způsobu vyřízení předchozí stížnosti, jakkoli toto vyřízení v podání konstatuje. Podání bylo adresováno a doručeno jak Odvolacímu finančnímu ředitelství, tak současně i žalovanému. Podání bezprostředně časově nenavazovalo na vyřízení stížnosti ze dne 23. 5. 2014, naopak bylo podáno až s čtyřměsíčním odstupem a žalobkyně se v něm domáhala pouze zjednání nápravy v řízení (a kárných postihů), aniž by jakkoli naznačila, že má být nadřízeným správcem daně prošetřeno předchozí vyřízení stížnosti. Předmětné podání tak bylo nejen podle svého názvu, ale i podle svého obsahu opakovanou stížností. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žaloba je nepřijatelná podle ustanovení § 85 s. ř. s.

[4] Proti shora označenému usnesení krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) dne 1. 4. 2015 kasační stížnost, v níž uplatňuje kasační důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s., a to konkrétně nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon

pokračování

v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit (přičemž za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost) a nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení.

[5] Stěžovatelka vyjádřila v kasační stížnosti nesouhlas se závěrem krajského soudu, že předmětné podání nebylo žádostí podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, ale opakovanou stížností podle ustanovení § 261 odst. 1 téhož zákona. V této souvislosti odkázala na text podání, v němž je uvedeno, že „*DS [stěžovatelka] se touto stížností domáhá zjednání nápravy, zrušení daňové kontroly vedené v rozporu se zákonem a vydání platebního výměru dle podaného daňového přiznání. Současně DS žádá nad rámec výše uvedené stížnosti o vyvození kárných důsledků a postižení všech pracovníků SD [žalovaného], kteří se na těchto protizákonných aktivitách podíleli, a současně žádá o sdělení výsledků těchto kárných opatření.*“

[6] Stěžovatelka má za to, že z výše uvedeného textu lze dovodit, že se jedná o žádost podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu. Odvolacímu finančnímu ředitelství to muselo být zřejmé už ze samotné dikce podání, neboť stěžovatelka mohla jen stěží očekávat, že bude-li se stěžovat pracovníkům, kteří nezákonný zásah provádějí, pak oni sami vůči sobě vyvodí kárné důsledky. Stěžovatelka v předmětném podání nejdříve vyjádřila svůj nesouhlas se závěry žalovaného souvisejícími s výsledkem šetření ze dne 23. 5. 2014 a následně je zakončila shora citovaným textem. Předmětné podání tak obsahově navazovalo na způsob vyřízení předchozí stížnosti stěžovatelky ze strany žalovaného.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu o nedostatku časové souvislosti, jelikož ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu nestanoví žádnou lhůtu pro podání žádosti. Toto ustanovení neukládá ani povinnost stížnost na postup prvoinstančního orgánu výslovně označit. Skutečný obsah podání je možné shledat i z jeho adresování Odvolacímu finančnímu ředitelství, přičemž stěžovatelce nemůže být kladeno k tíži, že podání bylo dáno na vědomí také žalovanému, neboť ve vztahu k němu mělo sloužit pouze jako informace o dalším postupu stěžovatelky.

[8] Stěžovatelka se nadto domnívá, že pokud měl žalovaný pochybnosti o charakteru předmětného podání, měl postupovat podle ustanovení § 89 či ustanovení § 74 daňového řádu. V této souvislosti stěžovatelka zdůraznila základní zásady správy daní, když podle ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen vycházet vždy ze skutečného obsahu právního jednání, přičemž podle ustanovení § 70 odst. 2 téhož zákona se podání posuzuje vždy podle skutečného obsahu, bez ohledu na jeho označení. S ohledem na shora uvedené považovala stěžovatelka podmínku vyčerpání všech právních prostředků ochrany za splněnou a krajský soud tudíž nebyl oprávněn žalobu pro nepřípustnost odmítnout. Přísně formálním výkladem a postupem krajského soudu měla být stěžovatelce odeprána soudní ochrana před nezákonným zásahem správního orgánu.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 4. 2015 uvedl, že otázka uplatnění pracovněprávních sankcí vůči úřední osobě, jejímž prostřednictvím správce daně provádí nesprávný postup podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, je irrelevantní pro práva a povinnosti osoby zúčastněné na správě daní, která je tímto postupem dotčena. Náprava nesprávného postupu může spočívat výlučně v rovině procesních úkonů při správě daní. Vznese-li stěžovatelka v předmětném podání požadavek pracovněprávních sankcí, nijak tím nebyl podpořen úsudek ve prospěch posouzení takového podání jako žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti.

[10] Žalovaný současně zdůraznil, že na to, aby určité podání bylo možné kvalifikovat jako žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, musí být z něho jednoznačně zřejmé, že se podatel jeho prostřednictvím domáhá prověření postupu správce daně při vyřizování dříve podané stížnosti. V tomto směru není dostačující vyjádření pouhé polemiky se způsobem vyřízení stížnosti, aniž se stěžovatel domáhá prověření tohoto způsobu. Zákon sice nestanoví pro podání žádosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu žádnou lhůtu, nicméně v situaci, kdy stěžovatelka po obdržení vyrozumění o vyřízení stížnosti vyčkává, jaké další úkony budou správcem daně provedeny, nelze ničeho vytýkat, je-li tento časový odstup při posouzení charakteru předmětného podání použit jako jeden z argumentů ve prospěch varianty, že se jedná o opakovanou stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu.

[11] Na shora uvedeném dle názoru žalovaného nezmění nic ani okolnost, že předmětné podání bylo doručeno jak žalovanému, tak i Odvolacímu finančnímu ředitelství. Tato skutečnost nezakládá důvod vadnosti podání a nutnosti postupu podle ustanovení § 74 daňového řádu, neboť vadnost podání se posuzuje nezávisle na tom, kterému správci daně je doručeno. V předmětném podání byla uvedena pochybení žalovaného a požadavek zjednáání nápravy v podobě ukončení daňové kontroly a vydání platebního výměru ve shodě s daní tvrzenou. Rovněž v této situaci nebylo nutné postupovat podle ustanovení § 74 daňového řádu. Z předmětného podání ani nevyplývá, že by je stěžovatelka dala žalovanému pouze na vědomí. Postup stěžovatelky tak nasvědčuje spíše její lhostejnosti k tomu, jak bude podání kvalifikováno.

[12] Žalovaný závěrem svého vyjádření konstatoval, že použití ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu přichází v úvahu pouze v souvislosti s pochybnostmi o obsahu podaného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, které mají charakter přílohy těchto tvrzení, resp., k jejichž předložení je daňový subjekt při podání těchto tvrzení povinen. U jiných písemností je použití výzvy podle citovaného ustanovení vyloučeno. Žalovaný se proto ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti v první řadě hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. V této souvislosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou k tomu oprávněnou (viz ustanovení § 103 a § 106 s. ř. s.), stěžovatelka je řádně zastoupena (viz ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s.) a není namístě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost (viz ustanovení § 104 s. ř. s.).

[14] Jako důvody kasační stížnosti označila stěžovatelka důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s. Nejvyšší správní soud podotýká, že ke kasačnímu důvodu vymezenému pod písm. b) citovaného ustanovení, tedy namítaným vadám v řízení před správními orgány, neuvedla stěžovatelka žádnou bližší argumentaci. Na tomto místě je nicméně nutné připomenout, že i kdyby tomu tak bylo, Nejvyšší správní soud by se tímto kasačním důvodem již z povahy věci nemohl zabývat. Kasační stížnost totiž směřuje proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby, jež je rozhodnutím procesního charakteru, a v němž se krajský soud meritem věci nezabýval. Nebylo-li tedy krajským soudem rozhodováno ve věci samé, ale žaloba byla odmítnuta, nemůže se ani Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zabývat stížnostním důvodem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2012, č. j. 2 Aps 1/2012 – 40, nebo obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2004, č. j. 5 Azs 43/2003 – 38, publ. pod č. 524/2005 Sb. NSS; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

pokračování

[15] Jediným kasačním důvodem, jež lze proti usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby účinně namítat, je důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., a sice nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Nejvyšší správní soud nicméně připouští, že i usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby může být nezákonné z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Zdejší soud proto přihlédl také k argumentaci stěžovatelky týkající se nesprávného právního posouzení, když tuto argumentaci posuzoval právě ve vztahu ke kasačnímu důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (viz ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), napadené usnesení krajského soudu přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] Zásadní a ostatně i jedinou otázkou, kterou bylo nutné v tomto řízení posoudit, je otázka (ne)přípustnosti žaloby proti nezákonnému zásahu spočívajícímu v zahájení a vedení daňové kontroly z důvodu (ne)vyčerpání všech dostupných prostředků ochrany ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v této souvislosti již dříve vyslovil, že prostředkem ochrany, jehož vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či průběhu daňové kontroly, je jednak stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu, a následně též žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 téhož zákona (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2015, č. j. 6 Afs 16/2015 – 31). Pro posouzení zákonnosti napadeného usnesení, jímž byla odmítnuta žaloba stěžovatelky, se tak bylo nutné vypořádat s otázkou, zda předmětné podání stěžovatelky bylo možné hodnotit jako žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu nebo pouze jako opakovanou stížnost podle ustanovení § 261 odst. 1 téhož zákona.

[18] V první řadě je vhodné připomenout, že podle ustanovení § 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.“ Na citované ustanovení navazuje ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu, jež stanoví, že „[m]á-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.“

[19] K charakteru žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve výše citovaném rozsudku publ. pod č. 2956/2014 Sb. NSS, a to následovně: „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 opodstatněn 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. [...] Dále lze zmínit, že v případě důvodné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nedojde pouze ke „zrušení“

*aktu, jímž byla stížnost vyřízena, a ke 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 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 způsobu vyřízení stížnosti, což by bylo z hlediska § 85 s. ř. s. problematické. Naopak opatření k nápravě přijatá v návaznosti na uvedené prošetření mohou dopadat přímo do daňové kontroly.“*

[20] Základní rozdíl mezi stížnostmi podle ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu a žádostí o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle ustanovení § 261 odst. 6 téhož zákona spočívá tudíž v tom, že prostředkem zmíněným na prvním místě brojí osoba zúčastněná na správě daní proti konkrétnímu postupu správce daně (resp. proti nevhodnému chování jeho úředních osob) přímo před tímto správcem daně, zatímco prostředkem zmíněným na místě druhém žádá tato osoba o prošetření způsobu vyřízení předchozího prostředku, a to nejbližší nadřízeného správce daně. Nejvyšší správní soud proto hodnotil, zda z obsahu předmětného podání ze dne 19. 9. 2014 lze dovést, že se jím stěžovatelka domáhala prošetření způsobu vyřízení jejich předchozích stížností, a že toto podání bylo adresováno nejbližší nadřízenému správci daně žalovaného, tedy Odvolacímu finančnímu ředitelství (viz ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

[21] Pokud jde o první část nastolené otázky, lze přisvědčit názoru stěžovatelky, že ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno. Citované ustanovení obsahuje tzv. zásadu materiálního posuzování podání, jejímž účelem je především to, aby podateli nebylo na újmu nesprávné označení jeho podání. Jak uvádí i komentář k daňovému řádu (viz komentář k ustanovení § 70 in: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011), „[p]odání je třeba v duchu této zásady posuzovat podle jeho obsahu, nikoliv podle jeho formálněprávního označení. Správce daně je na základě této zásady povinen v rámci své úvahy odstranit nesoulad mezi nesprávně označeným názvem podání osoby zúčastněné na správě daní a jeho skutečným obsahem. Jinými slovy, měl by jej správně právně kvalifikovat. Obdobně se podle obsahu, a nikoliv jen podle označení posuzují i jednotlivé náležitosti podání.“

[22] Požadavky na obsahové náležitosti konkretizuje ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu, jež stanoví, že „[z] podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.“ Otázku, zda se v případě předmětného podání jednalo o žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, a to navzdory jeho formálnímu označení jako „Stížnost na postup správce daně dle 261 DR“ (viz č. l. 30 správního spisu v části „Daňová kontrola“), je proto nutné zkoumat zejména podle jeho obsahových náležitostí. Nejvyšší správní soud se však po posouzení této otázky neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že předmětné podání není možné ani po obsahové stránce považovat za žádost o prošetření způsobu vyřízení předchozích stížností stěžovatelky.

[23] Předmětné podání sice výslovnou žádost o prošetření způsobu vyřízení předchozích stížností neobsahuje, nicméně stěžovatelka v jeho závěru uvádí, že se „[...] domáhá zjednání nápravy, zrušení daňové kontroly, vedené v rozporu se zákonem a vydání platebního výměru dle podaného daňového tvrzení.“ Jak vyplývá z výše citovaného judikatorního závěru (viz odst. 19 tohoto rozsudku), výsledkem prošetření způsobu vyřízení stížnosti nemusí být toliko prověření procesního postupu při vyřizování stížnosti. Současně jím nemusí být ani pouhé konstatování

pokračování

neadekvátnosti způsobu vyřízení stížnosti spojené s příkázáním nového vyřízení, nýbrž jím mohou být konkrétní opatření, která budou mít vliv na způsob provádění daňové kontroly, resp. přímo zamezí jejímu pokračování (tedy např. zastavení daňové kontroly). Je tedy zcela logické, aby osoba zúčastněná na řízení mohla ve své žádosti podle ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu navrhnout nejen prošetření samotného způsobu vyřízení její stížnosti, ale rovněž také přijetí konkrétních opatření. Ze skutečnosti, že stěžovatelka nežádala výslovně pouze o prošetření způsobu vyřízení jejích předchozích stížností, ale správci daně navrhla přijetí konkrétních opatření, proto nelze automaticky dovozovat, že své podání zamýšlela jen jako opakovanou stížnost ve smyslu ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu.

[24] V posuzovaném případě stěžovatelka v podání nejdříve rekapituluje dosavadní průběh postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly, a to včetně shrnutí vyrozumění o výsledku šetření stížnosti žalovaného ze dne 23. 5. 2015. Následně vyjadřuje, jak ostatně uvedl i krajský soud ve svém usnesení, nesouhlas se závěry žalovaného obsaženými ve zmíněném vyrozumění, přičemž současně podotýká, jak byla žalovaným zkrácena na svých právech a navrhuje přijetí konkrétních opatření k nápravě (viz str. 3 – 4 předmětného podání). Nejvyšší správní soud má tudíž za to, že žádost o prošetření způsobu vyřízení předchozích stížností stěžovatelky lze obsahově dovodit z kontextu celého podání. K tomu jen pro úplnost nutno dodat, že ani sám daňový řád nepředepisuje, že by podání stěžovatelky muselo být označeno výslovně jako „žádost o prošetření způsobu vyřízení stížností“ a vzhledem k tomu, že tento prostředek nápravy je zařazen pod ustanovení § 261 daňového řádu, nadepsaného jako „Stížnost“, nelze stěžovatelce přičítat k tíži ani nezcela přesné označení jejího podání.

[25] Nejvyšší správní soud se následně zabýval druhou částí nastolené otázky, a sice zda lze z podání poznat, že bylo adresováno Odvolacímu finančnímu ředitelství. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné odkázat především na ustanovení § 75 daňového řádu, jež stanoví, že „[n]ení-li správce daně, vůči němuž bylo učiněno podání nebo připsána platba, příslušný vést v dané věci řízení, podání nebo platbu neprodleně postoupí příslušnému správci daně a uvědomí o tom podatele.“ V posuzovaném případě je ze záhlaví předmětného podání zřejmé, že bylo adresováno jak Odvolacímu finančnímu ředitelství, tak i žalovanému. Je sice nutné přisvědčit názoru žalovaného, že z podání nikterak nevyplývá, že žalovanému bylo dáno toliko na vědomí, nicméně v případě, že toto podání bylo doručeno rovněž Odvolacímu finančnímu ředitelství, mělo Odvolací finanční ředitelství buďto podání obsahově posoudit jako žádost ve smyslu ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu a vyřídit je, nebo ve smyslu ustanovení § 75 téhož zákona uvědomit stěžovatelku o tom, že se jejím podáním bude zabývat žalovaný. V takovém případě by stěžovatelka alespoň mohla na tuto skutečnost reagovat.

[26] O charakteru podání ze dne 19. 9. 2014 jako žádosti o prošetření způsobu vyřízení předchozí stížnosti svědčí i závěrečná pasáž, kde stěžovatelka uvádí, že využívá tohoto prostředku nápravy dle ustanovení § 85 s. ř. s. s výslovným odkazem na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Aps 4/2013 – 25, který právě dovodil podmínku podání žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti pro uplatnění žaloby.

[27] Z výše uvedeného vyplývá, že předmětné podání bylo možné hodnotit po obsahové stránce jako žádost o prošetření způsobu vyřízení předchozích stížností stěžovatelky, přičemž toto podání bylo adresováno nejbližší nadřízenému správci daně příslušnému o ní rozhodnout, tzn. Odvolacímu finančnímu ředitelství. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že stěžovatelka vyčerpala všechny prostředky ochrany, které měla dle daňového řádu k dispozici pro to, aby se mohla obrátit prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem na Krajský soud v Ostravě. Krajský soud tak pochybil, když předmětné podání posoudil značně

formalisticky, bez ohledu na jeho skutečný obsah a žalobu stěžovatelky odmítl jako nepřipustnou podle ustanovení § 85 s. ř. s.

[28] Podle ustanovení § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na Krajském soudě v Ostravě proto nyní bude, aby se v dalším průběhu řízení zabýval meritem věci a posoudil důvodnost stěžovatelčiny žaloby.

[29] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne Krajský soud v Ostravě i o náhradě nákladů řízení podle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 29. května 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová  
předsedkyně senátu