

SPRÁVA DANÍ

437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem

Příspěvek reaguje na aktuální přístup správců daně a zabývá se přípustností stížnosti dle § 261 d.ř. proti výzvě, kterou je zahajován postup k odstranění pochybností dle § 89 d.ř.

1. Úvod

Postup k odstranění pochybností dle § 89 d.ř. je často používaným instrumentem pro ověření tvrzení daňového subjektu ještě před vyměřením daně. Nejčastěji se aktuálně používá při prověřování nadměrných odpočtů DPH. Podle Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013 ukončila Finanční správa ČR 12 213 postupů k odstranění pochybností v oblasti daně z přidané hodnoty, 87,7% z celkového množství ukončených postupů k odstranění pochybností. Z toho 5 484 jich bylo ukončeno s rozdílem, tedy daň byla vyměřena jinak, než byla uvedena v daňovém přiznání.

2. Vymezení problému

Jednou z oblastí sporů mezi správcem daně a daňovými subjekty ve vztahu k výzvám dle § 89 d.ř. je jejich obsah, resp. konkrétnost výzvy, tedy spor o to, zda správce daně ve výzvě uvedl v dostatečném rozsahu svá důvodná podezření, opřená o skutkové důvody, pro která je postup zahajován.

Přitom k požadované míře konkrétnosti pochybností ve výzvě se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102 uvedl: „**Ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.**“

V odborné veřejnosti panuje shoda, že toto usnesení rozšířeného senátu NSS je plně relevantní i ve vztahu k výzvám dle § 89 d.ř.

Podle databáze Codexis je toto usnesení citováno v 84 následných rozsudcích Nejvyššího správního soudu. Za této situace je možno předpokládat, že toto usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu bude Finanční správou České republiky respektováno a daňové subjekty již nebudou zatěžovány naprosto nekonkrétními výzvami a vyzývání de facto k předložení celého účetnictví a všech ostatních dokladů (smlouvy, objednávky apod.). Stávající praxe je ale jiná a postupy k odstranění pochybností jsou i nadále zahajovány zcela nekonkrétními výzvami. V příloze autor přikládá anonymizovaný text výzev z dubna a června t.r.

Zasláním nekonkrétní výzvy správce daně riskuje, že následný postup bude označen za nezákonný, a to včetně rozhodnutí o vyměření daně, protože „*kde není začátek,*

nemůže následovat ani zákonný průběh.“ Tento závěr se objevil již v několika rozsudcích Nejvyššího správního soudu¹.

Proti nekonkrétní výzvě se nelze bránit odvoláním, neboť je dle § 109 odst. 2 vyloučeno. Jako opravný prostředek se tak používá stížnost dle § 261 odst. 1 d.ř. a případně i žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř. V poslední době je ovšem znatelný trend správců daně odmítat i stížnosti proti nekonkrétní výzvě.

Správce daně zastavil v srpnu t.r. řízení o stížnosti proti nekonkrétní výzvě s následujícím odůvodněním: *„Správce daně zjistil, že v zahájeném daňovém řízení nastala jedna z podmínek předvídaných ust. § 106 daňového řádu, a to podmínka stanovená pro zastavení řízení ex officio v ust. § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Správce daně tak musel konat ve smyslu zásady oficiality a řízení zastavit, neboť nebyly naplněny podmínky stanovené § 261 odst.1 daňového řádu. **Stížnost směřuje proti obsahu výzvy k odstranění pochybností v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014, protože ji stěžovatel považuje za nezákonnou. Ustanovení § 261 odst. 1 daňového řádu však tuto možnost nepřipouští, jelikož se nejedná o stížnost proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, ani o stížnost proti postupu správce daně. Stížnost proti rozhodnutí správce daně není § 261 odst. 1 daňového řádu přípustná.**“*

Rovněž ze srpna t.r. pochází vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti na nekonkrétní výzvu: *„Zákonodárce konstruoval stížnost jako prostředek ochrany v §261 daňového řádu, přičemž jeho subsidiaritu vůči ostatním prostředkům ochrany v daňovém řádu vyjádřil následujícími slovy: „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.“ Z uvedeného citovaného ustanovení je tak zřejmé, že se nejedná o univerzální prostředek ochrany, nýbrž o jedinou a poslední možnost, kterou lze využít v případě, že daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Citované ustanovení přitom jednoznačně stanoví, že stížnost je možné podat pouze proti nevhodnému chování úředních osob správce daně, nebo proti postupu správce daně. V případě výzvy se však jedná o rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu. Již z této části textu § 261 odst. 1 daňového řádu je tedy patrné, že stížnost proti výzvě není přípustným procesním institutem. Dle názoru Odvolacího finančního ředitelství je zapotřebí odlišovat situace, kdy daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany a situace, kdy daňový zákon výslovně nepřipouští prostředek ochrany. V situaci, kdy zákon výslovně nepřipouští využití opravného prostředku, nelze tuto vůli zákonodárce nahrazovat připuštěním stížnosti jakožto subsidiárního prostředku ochrany a konstituovat tak univerzální nadřazený prostředek ochrany. **Odvolací finanční ředitelství tak stojí na názoru, že stížnost proti výzvě je nepřipustná, neboť zákonodárce zcela jasně vymezil svou vůli a nepřipustil žádný opravný prostředek proti rozhodnutím označeným jako výzva, čímž téměř znemožnil***

¹ např. ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 155/2005 – 70; ze dne 14. 10. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 – 113; ze dne 9. 9. 2009, čj. 2 Afs 58/2009 – 85, věc KENTOYA, a. s., bod 23; ze dne 30. 9. 2010, čj. 9 Afs 46/2010 – 227; ze dne 23. 2. 2012, čj. 8 Afs 38/2011 – 117, věc TLC czech s. r. o.; ze dne 4. 4. 2013, čj. 1 Afs 105/2012 – 37, věc Auto Pool, a.s., body 31 - 34

přezkum předmětné výzvy v rámci žádného opravného prostředku. Odvolací finanční ředitelství na základě výše uvedeného uzavírá, že institut stížnosti je subsidiárním prostředkem ochrany tam, kde prostředek ochrany chybí, tzn., že není zvláště upraven a nikoliv tam, kde byl opravný prostředek výslovně zákonem vyloučen. Odvolací finanční ředitelství musí konstatovat, že stížnost v rozsahu námítky směřující proti samotné výzvě měla být správcem daně posouzena jako nepřipustný procesní institut, jelikož nebyly naplněny podmínky stanovené § 261 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k této skutečnosti se Odvolací finanční ředitelství, jakožto nadřízený správce daně, nemůže danou námitkou nijak zabývat. Nicméně pokud se prvostupňový správce daně uvedenou námitkou zabýval, přiznal tak stěžovateli v tu chvíli ještě šetrnější a náležitější zacházení, nikoliv však nezákonné“

Lze tak konstatovat, že je zde velmi silný aktuální trend Finanční správy ČR nezabývat se meritorně stížnostmi na nekonkrétní výzvy, kterými jsou zahajovány postupy k odstranění pochybností.

Domnívám se, že takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu², podle kterého „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 (srov. rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25). Nejvyšší správní soud rovněž dovodil, že i když samotné podání stížnosti není výslovně omezeno žádnou lhůtou (stejně jak to bylo i u zmíněných námítek), z povahy věci vyplývá, že má-li taková stížnost směřovat proti postupu správce daně, proti němuž má poskytovat ochranu, lze ji uplatnit jen v průběhu tohoto postupu. **Smyslem stížnosti je totiž operativní zajištění nápravy vadného postupu kontrolního pracovníka.** Vyhověno jí je faktickým úkonem; při nevyhovění je rozhodnutí pouze sdělením důvodů – nelze jej považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Podání takové stížnosti po ukončení naříkaného postupu je tak bezpředmětné.“

Situace, kdy by se daňový subjekt nemohl proti nekonkrétní výzvě bránit v rámci řízení před správcem daně, by mj. znamenala, že by bylo možno podat ihned žalobu na nezákonný zásah. Takový stav bych nepovažoval za souladný se zásadou subsidiarity správního soudnictví.

Pokud připustíme, že nekonkrétní výzvy jsou i nadále vydávány, a pokud připustíme, že nekonkrétnost výzvy může mít za následek nezákonnost celého následného postupu k odstranění pochybností, potom je zjevné, že je žádoucí, aby bylo možno tyto spory pokud možno vyřešit již v rámci řízení před správcem daně, nikoliv až před soudem v rámci soudního řízení správního. Přitom jiný institut než stížnost proti postupu správce daně dle § 261 odst. 1 d.ř. a případně i následná žádost o přešetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 d.ř. zde není k dispozici.

² např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. února 2014, čj. 2 Aps 8/2013-46

V případě žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený správce daně nejen prošetří způsob vyřízení stížnosti, ale rozhodne rovněž o merituu stížnosti³.

Závěr:

Podá-li daňový subjekt stížnost proti obsahu výzvy, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností, správce daně tuto stížnost meritorně projedná.

Při vyřízení případné žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízený správce daně nejen prošetří způsob vyřízení stížnosti, ale rozhodne rovněž o merituu stížnosti.

3. Návrh

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat a zajistit tak jednotnou aplikaci v rámci celé Finanční správy ČR.

³ srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.11.2013, čj. 9 Aps 4/2013-25

Příloha k příspěvku č. 437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností

V Ý Z V A

k odstranění pochybností

Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25.03.2014 za únor 2014, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť správce daně má pochybnosti zda nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění byl uplatněn v souladu s ustanovením § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Doložte proto obsah řádku 40 daňového přiznání a prokažte nárok na odpočet daně dle § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vás

v y z ý v á ,

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 b., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

Konkrétní termín jednání k odstranění pochybností si dohodněte s pracovníkem správce daně paní XXXXXXXXXXXX, tel. XXX XXX XXX.

Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit.

Odůvodnění:

Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly ty pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, kteřé specifikoval v úvodu této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.

V Ý Z V A

k odstranění pochybností

Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 26.05.2014 za duben 2014, vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť z Vašeho podání není zřejmé:

- zda přijatá zdanitelná plnění používáte pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH") a zda byl u těchto přijatých plnění uplatněn odpočet daně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH
- zda skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu a byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH

Prokažte, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném přiznání byl uplatněn v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 zákona o DPH. Prokažte, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu EU (§ 64 odst. 5 zákona o DPH).

Podle ustanovení § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), Vás

v y z ý v á ,

k odstranění pochybností uvedených v této výzvě.

Proto předložte evidenci podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, soupis majetku a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného období.

- originály všech písemností, které se vztahují k dotčenému dokladu (dotčeným dokladům), zvláště smluv, objednávek, dodacích listů, zakázkových listů, předávacích, přebíracích či zjišťovacích protokolů, zápisů z jednání, studií a dalších listin, které mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení.

Uvedené pochybnosti odstraňte postupem podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tedy máte možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat.

Lhůta pro odstranění uvedených pochybností se stanoví v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

Telefonicky kontaktujte referentku kontrolního oddělení paní XXXXXXXXX, tel. XXXXXXXXX, eventuálně pana XXXXXXXXX, vedoucí referátu, tel. XXXXXXXXX, v pracovní dny od 8,00 - 9,00 hod.

Odůvodnění:

Podáním daňového přiznání je zahájeno vyměřovací řízení. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly tyto pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, které specifikoval v úvodu této výzvy, vyzval Vás, abyste se k nim vyjádřil tak, jak je uvedeno ve výroku této výzvy.

Stanovisko GFR

I. Postup k odstranění pochybností – jeho podstata

Postup k odstranění pochybností patří mezi postupy při správě daní (viz část druhá, hlava VI, díl 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v účinném znění, dále jen „DŘ“), který je realizován v průběhu nalézacího, tj. vyměřovacího či doměřovacího řízení, může být zahájen až po předložení řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a slouží k vyjasnění či upřesnění údajů uvedených v daňovém tvrzení, postup k odstranění pochybností lze využít i ve vztahu k jiným písemnostem předloženým daňovým subjektem.

Postup nelze zahájit poté, co správce daně daň již vyměřil či doměřil (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27. 7. 2010 (č. 2137/2010 Sb. NSS; ústavní stížnost odmítnuta – viz Pl. ÚS 44/10 ze dne 13. 11. 2012) či rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 72/2008-103 ze dne 12. 8. 2010, které se sice vztahují k výkladu vytykácího řízení dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v příslušném znění, ale částečně je lze využít i k výkladu postupu k odstranění pochybností). Postup však může být realizován též za účelem odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dalších písemností předložených daňovým subjektem v souvislosti s daňovým přiznáním (např. povinné přílohy).

Výzva dle § 89 odst. 1 DŘ, je rozhodnutím podle § 101 DŘ a musí obsahovat náležitosti podle § 102 DŘ, tedy včetně odůvodnění a je vydána okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jejímu doručení.

Výzva dle § 89 odst. 1 DŘ musí obsahovat konkrétní pochybnosti či skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených tak, aby umožnila daňovému subjektu konkrétní a určitou odpověď, resp. dodání požadovaných důkazních prostředků tak, aby tyto pochybnosti mohly být odpovědí daňového subjektu odstraněny (viz § 89 odst. 2 DŘ). Výzva tedy musí být jasná, určitá, srozumitelná a splnitelná (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 25/2003-58 ze dne 28. 4. 2005. Ve výroku výzvy musí správce daně uvést, zda má pochybnost „o správnosti“ nebo „o průkaznosti“ nebo „o úplnosti“ nebo „o pravdivosti“ (nebo se jedná o více z těchto „variant“) a v čem spočívají, tedy odůvodnit samostatně tu kterou pochybnost.

Ve výroku nemohou být pouze vyjmenovány (tzv. opsány ze zákona) všechny uvedené „varianty“ a ve skutečnosti se zabývat pouze jednou z nich, nelze také do výroku pouze opsat znění § 89 odst. 1 DŘ s tím, že konkrétní pochybnosti budou

vyjmenovány až v odůvodnění výzvy, konkrétní pochybnost nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznátcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody v každém případě tedy musí jít o poznatky (např. z místních šetření) či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu.

Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty. Odkaz na příslušný řádek daňového tvrzení není dostačující – viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 110/2007-102 ze dne 8. 7. 2008 (č. 1729/2008 Sb. NSS).

II. Důsledky nekonkrétní výzvy, prostředky ochrany proti nekonkrétní výzvě - podstata

Proti výzvě dle § 89 odst. 1 DŘ se nelze samostatně odvolat (viz § 109 odst. 2 DŘ). Zákonnost výzvy může daňový subjekt zpochybnit v odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně vydanému na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. K nezákonnosti výzvy odkazují na rozsudek č. j. 8 Afs 38/2011-117 ze dne 23. 2. 2012, ze kterého vyplývá: „*Ne každá formální vada vydané výzvy má za následek nezákonné zahájení VŘ, v konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat, a zda tak fakticky učinil. Je pak na dalším průběhu vytykácího řízení, zda daňový subjekt na podkladě vydané výzvy ví, co po něm správce daně žádá či zda přetrvá jeho nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně vlastně spočívají.*“

„Jablkem sváru“ je tedy skutečnost, zda lze vůči výzvě dle § 89 DŘ, která nesplňuje náležitosti dle § 89 odst. 2 DŘ, brojit stížností dle § 261 DŘ.

Nejprve tedy něco málo slov o stížnosti.

Stížnost je upravena v § 261 DŘ. Lze jí brojit proti nevhodnému chování úředních osob správce daně (konkrétních) nebo postupu správce daně. Má subsidiární charakter a uplatní se tedy pouze tehdy, pokud DŘ neposkytuje jiný prostředek ochrany. Podat ji může kterákoliv osoba zúčastněná na správě daní (§ 20 a násled. DŘ). Stížnost se řeší v rámci postupu, není řízením a použije se v rámci celé správy daní. Podstatnou okolností je, že napadení rozhodnutí nelze řešit pouze stížností. V případě, že je podání daňového subjektu vyhodnoceno jako stížnost, je posuzována nejprve přípustnost či nepřípustnost podané stížnosti.

Mezi důvody nepřipustnosti stížnosti zahrnujeme situace, kdy:

- DŘ poskytuje jiný prostředek ochrany

- je podána stížností jinou osobou než osobou zúčastněnou na správě daní
- je podána opakovaná stížnost ve stejné věci, ve které již byla vyřízena
- poskytnutí dodatečného prostředku ochrany, když jiný prostředek byl uplatněn bezúspěšně.

Mezi jiné prostředky ochrany zahrnujeme: opravné prostředky – řádné – odvolání a rozklad, mimořádné – návrh na povolení obnovy řízení, dozorčí prostředky – nařízení obnovy řízení, nařízení přezkoumání rozhodnutí, prominutí daně – § 259 a 260 DŘ /nově § 259 a) až c)/, ochrana před nečinností – § 38 DŘ, námitka – § 159 DŘ, stížnost na postup plátce daně – § 237 DŘ, posečkání – § 156 a 157 DŘ, prohlášení nicotnosti – rozhodnutí – § 105 DŘ, žádost o prodloužení lhůty – § 36 DŘ, žádost o navrácení lhůty v předešlý stav – § 37 DŘ, žádost o vyslovení neúčinnosti doručení – § 48 DŘ.

Nepřípustná stížnost je vyřízena tak, že po přezkoumání naplnění podmínek pro (ne)uplatnění jiných prostředků ochrany je konstatována její nepřípustnost ve vyjádření s odkazem na možnost využití jiného prostředku ochrany.

V případě, kdy je naopak konstatováno, že je stížnost přípustná, je posuzována její **důvodnost či nedůvodnost**. V případě **důvodné stížnosti** jsou přijata nezbytná opatření k nápravě, která však nesmí cílit ke změně či zrušení rozhodnutí. Pokud však již byla v průběhu řízení či postupu tato opatření provedena, přijata již být nemohou, neboť došlo k jejich zkonsumování.

Pokud je **stížnost nedůvodná**, je tato skutečnost konstatována ve výsledku šetření, o kterém je stěžovatel (osoba zúčastněná na správě daní) vyrozuměn do 60 dnů ode dne jejího doručení správci daně příslušnému k jejímu vyřízení.

Příslušné vyrozumění je zasíláno osobě zúčastněné na správě daní ve všech případech.

Shrnutí skutkových okolností projednávaného případu:

Postup k odstranění pochybností (dále také „POP“)

Popis skutkových okolností

- zahájen POP, vydána výzva dle § 89 odst. 1 DŘ, kde nejsou dle názoru daňového subjektu uvedeny pochybnosti v souladu s § 89 odst. 2 DŘ (např. viz Bulletin KDP 10/2014 – příspěvek Ing. Hajduška)
- DS brojí stížností dle § 261 DŘ
- viz NSS 2 Aps 8/2013 („*Opravným prostředkem, jenž je uplatnitelný jak u POPu, tak u daňové kontroly, je stížnost. Pokud má DS za to, že POP nebo daňová kontrola nemohly být vůbec zahájeny způsobem, jakým k tomu došlo, a nemají ani nadále probíhat, nenabízí se jiný prostředek ochrany než stížnost*“)

Závěr:

Pokud jde o stížnost podle § 261 DŘ směřující proti výzvě k odstranění pochybností, je třeba rozlišit **dvě základní situace** podle toho, k dosažení jakého cíle stížnost směřuje.

1) Stížnost směřující proti výzvě jako takové, tj. osoba zúčastněná na správě daní tvrdí, že výzva neměla být vůbec vydána nebo vykazuje takové nedostatky, že by měla být zrušena, popř. změněna. V tomto případě platí, že stížností podle § 261 DŘ

nelze brojit proti rozhodnutí jako takovému. K tomuto závěru lze dojít zejména s ohledem na účel institutu výzvy. Tento institut není určen k likvidaci nezákonných rozhodnutí. K tomu daňový řád určuje jiné instrumenty. Primárně odvolání (to však může být v zákonem stanovených případech vyloučeno – typicky u výzev), sekundárně přezkoumání rozhodnutí. Nápravné opatření podle § 261 odst. 5 daňového řádu, ke kterému má správce daně pravomoc přistoupit na základě podané stížnosti, nemůže spočívat ve zrušení či změně rozhodnutí. Opačný výklad by popíral výše zmíněné instrumenty sloužící k likvidaci či nápravě nezákonného rozhodnutí. V konečném důsledku by došlo k popření právní jistoty ohledně trvalosti a nezměnitelnosti pravomocného rozhodnutí, pro které zákon stanoví poměrně striktní pravidla (srov. podmínky pro přezkoumání rozhodnutí).

Lze uzavřít, že stížnost by v daném případě byla nepřipustná.

Daňový řád současně proti výzvě nepřipouští odvolání (viz § 109 odst. 2). Pokud by měla být výzva zrušena či změněna, muselo by se tak stát prostřednictvím přezkoumání rozhodnutí. Formálně nepřipustnou stížnost proti výzvě lze přitom podle okolností daného případu vyhodnotit podle obsahu též jako podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí. Takovému podnětu však bez dalšího nelze přiznat nárok na sdělení v smyslu § 121 odst. 4 věta druhá DŘ, neboť v něm není explicitní požádání o takové sdělení.

Daňový subjekt má možnost brojit proti důsledkům případné nezákonnosti výzvy rovněž v odvolání proti následnému rozhodnutí o stanovení daně. V případě, že bude zjištěn nesoulad výzvy se zákonem, bude nezbytné posoudit, zda tato nezákonnost byla takového charakteru a intenzity, aby zejména ovlivnila věrohodnost následně získaných a provedených důkazů, a poté i zákonnost stanovení daně. Jinými slovy, *a priori* neplatí tzv. teorie ovoce z jedovatého stromu a nezákonnost výzvy k odstranění pochybností nemusí vždy a za všech okolností vést k nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně.

2) Stížnost směřující nikoliv proti výzvě jako takové, ale proti tomu, že pochybnosti správce daně, které jsou důvodem zahájení postupu k odstranění pochybností, jsou vymezeny nedostatečným způsobem, popřípadě výzva vykazuje jiné praktické nedostatky, které osobě zúčastněné na správě daní znemožňují na ni adekvátně reagovat. Postup k odstranění pochybností není striktně formalizovaným postupem, ale jedná se o specifickou formu dialogu mezi osobou zúčastněnou na správě daní a správcem daně směřujícího k tomu, aby konkrétní pochybnosti byly odstraněny, což je shodným zájmem zúčastněných stran. Pokud tedy stížnost v daném případě brojí proti způsobu, jakým správce daně dialog s osobou zúčastněnou na správě daní vede, resp. zahájil (např. tím, že ve výzvě jasně neformuluje své pochybnosti), avšak nedomáhá se formálního zrušení výzvy či jejích účinků, lze takovou stížnost považovat za přípustnou. Správce daně by se jí proto měl meritorně zabývat, tedy v takovém případě **by se jednalo o stížnost přípustnou** a správce daně by se zabýval tím, zda je důvodná či nedůvodná. Nápravným opatřením podle § 261 odst. 5 DŘ přitom z povahy věci nebude zrušení výzvy (rozhodnutí), ale praktické odstranění jejích nedostatků, např. v podobě upřesnění konkrétních pochybností správce daně, na které lze adekvátně reagovat.

Dá se tedy uzavřít, že základním kritériem zvoleného postupu je **posouzení, zda výzva, kterou je zahájen postup k odstranění pochybností, je nezákonná.** Ne každá vada rozhodnutí dosahuje takové intenzity, aby mohly být naplněny podmínky pro nařízení přezkoumání rozhodnutí. V opačném případě lze v souladu se zásadou

spolupráce odstranit namítané nedostatky výzvy „vzájemným dialogem“ mezi správcem daně a daňovým subjektem.