



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **Chotěbořské strojírny, a.s.**
sídlem Herrmannova 520, Chotěboř
zastoupený UNTAX, s.r.o.
sídlem U Továren 14, Praha

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Kraj Vysočina**
sídlem Tolstého 2, Jihlava

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve vedení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 zahájené protokolem č.j. 1255788/18/2903-60562-711855 ze dne 29.6.2018

takto:

I. Žaloba se zamítá.

- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný protokolem č.j. 1255788/18/2903-60562-711855 ze dne 29.6.2018 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014. Žalobce se žalobou domáhá vydání rozsudku, kterým by zdejší soud určil, že zahájení a provádění daňové kontroly je nezákonným zásahem, a aby žalovanému zakázal v této daňové kontrole pokračovat.

II. Shrnutí žaloby

2. Podle žalobce byla daňová kontrola zahájena a prováděna nezákonně. Žalovaný totiž měl podle žalobce postupovat podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a vyzvat jej k podání dodatečného daňového přiznání. Podle žalobce není pravdou, že by žalovaný v době zahájení daňové kontroly měl toliko informace ze žalobcova daňového přiznání k dani z příjmů za rok 2014. Žalovaný totiž disponoval informacemi z daňové kontroly zdaňovacích období roku 2010 a 2011, kde žalobci neuznal odečet nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. S výsledkem této daňové kontroly žalovaný seznámil žalobce dne 29.6.2019. Žalovaný také věděl, že neuznání tohoto odečtu bylo v důsledku pochybení RW Technik, s.r.o., s níž měl žalobce uzavřenu smlouvu na poskytování poradenských služeb v oblasti uplatňování odečtu odpočtu na výzkum a vývoj. Tato pochybení byla důsledkem nastavení systému pravidel poradenskou společností. Podle žalobce bylo žalovanému známo, že spolupráce žalobce s touto společností nadále trvá, neboť ve smlouvě o spolupráci bylo uvedeno, že smlouva zaniká až uplatněním odčitatelné položky za zdaňovací období roku 2016. Podle žalobce tedy v době zahájení daňové kontroly roku 2014 existoval důvodný předpoklad doměření daně, neboť žalobci nebude uznán odpočet od základu daně podle § 34 odst. 4, § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů minimálně ve výši 64 866 472 Kč a dojde tak ke zvýšení základu daně.
3. Žalobce dále namítá, že daňová kontrola je nezákonná také proto, že je vedena po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, neboť nezákonné zahájení daňové kontroly není úkonem, který přerušuje běh lhůty pro stanovení daně.
4. Žalobce má také za to, že žalovaný postupoval účelově, neboť daňovou kontrolu zahájil až předposlední den lhůty pro stanovení daně, který připadl na 30.6.2018.
5. Žalobce proto navrhuje, aby zdejší soud žalovanému zakázal pokračovat v daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 zahájené protokolem č.j. 1255788/18/2903-60562-711855 ze dne 29.6.2018 a určil, že je tato daňová kontrola nezákonným zásahem. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

6. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Má za to, že nemohl předjímat, že shodné neprokázání daňově podstatných okolností ve vztahu k odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, jako se objevilo při daňové kontrole zdaňovacích období let 2010 a 2011, se bude vyskytovat i ve zdaňovacím období roku 2014. V době zahájení daňové kontroly tak neměl žalovaný

dostatečné podklady pro důvodný předpoklad doměření daně, nýbrž existovaly pouhé indicie, které měly být prověřeny právě v rámci daňové kontroly.

7. Žalovaný tedy navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. I on na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

8. Zdejší soud posuzoval nejprve to, zda je v této věci dán dostatek legitimace aktivní i pasivní podle § 82 a § 83 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), a dodržena lhůta pro podání žaloby (§ 84 s.ř.s.); teprve v případě dostatku aktivní a pasivní legitimace a dodržení lhůty se mohl zabývat dalšími podmínkami pro řízení ve věci podávanými z § 82 s.ř.s. a následně meritorním posouzením.
9. Aktivní legitimace (§ 82 s.ř.s.) svědčí každému, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech zásahem správního orgánu. Určující skutečností pro vyslovení závěru o existenci aktivní legitimace na straně žalobce je tedy fakt tvrzení přímého zkrácení na právech zásahem správního orgánu, nikoli skutečnost, že k přímému zásahu do práv žalobce skutečně došlo (to již je otázkou pro posouzení žaloby ve věci samé). Přímé zkrácení na právech je ze strany žalobce jasně tvrzeno a argumentováno. Tato podmínka řízení je tedy splněna.
10. Pokud jde o legitimaci pasivní, žalovaným je správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Tu je nepochybně správním orgánem žalovaný; jeho identifikace není spornou, spornou není ani skutečnost, že jde o správní orgán. I tato podmínka řízení je tedy splněna.
11. Podmínkou včasnosti žaloby dle § 84 odst. 1 s.ř.s. se zdejší soud musel zabývat také předtím, než přistoupil k meritornímu posouzení žaloby; při jejím nedostatku by musela být žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Podle § 84 odst. 1 s.ř.s. musela být žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. V nyní posuzované věci je zřejmé, že v objektivní dvouleté lhůtě i subjektivní dvouměsíční lhůtě žaloba podána byla. Daňová kontrola byla sice zahájena již v roce 2018, nicméně od té doby stav, který žalobce pokládá za nezákonný zásah, trval. Nebyl-li v žalobcově pojetí tento zásah ukončen před podáním žaloby, nemohla lhůta k podání žaloby uplynout, a proto zdejší soud ji má za podanou včasně.
12. Za této situace se zdejší soud zabýval otázkou přípustnosti žaloby. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Z judikatury vyplývá, že přípustnost zásahové žaloby, kterou se žalobce domáhá ochrany proti zahájení či provádění daňové kontroly, není podmíněna podáním stížnosti ve smyslu § 261 odst. 1 až 5 daňového řádu, neboť stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 264 odst. 6 daňového řádu nejsou jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s.ř.s. (především rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5.12.2017, č.j. 1 Afs 58/2017-42). Podle § 85 s.ř.s. tedy žaloba nepřípustná být nemůže a zdejší soud nedovodil ani jiný důvod její nepřípustnosti.

13. Zdejší soud vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání rozsudku (§ 87 odst. 1 s.ř.s.).
14. Ze souhlasného vyjádření účastníků při jednání vyplynulo, že daňová kontrola dosud neskončila.
15. Zdejší soud se tedy zaměřil na posouzení otázky, zda se v daném případě vůbec může pojmově jednat o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s.ř.s. Touto otázkou se však zdejší soud již musel zabývat v rámci úvah o věci samé. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 20.9.2006 ve věci sp. zn. 3 Aps 4/2005 a následně v navazující konstantní judikatuře, „...závěr o tom, zda se skutečně jednalo o nezákonný zásah, je již závěrem hmotněprávním, dle něhož je posouzena důvodnost žaloby...“. Shodně se pak vyslovil i

rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16.12.2008 ve věci sp. zn. 8 Aps 6/2007, když uvedl, že „...posouzení, zda úkon správního orgánu může být pojmově nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením ve smyslu § 82 s.ř.s., je otázkou důvodnosti žaloby (součástí rozhodnutí ve věci samé), nikoli otázkou existence podmínek řízení dle § 46 odst. 1 písm. a) s.ř.s....“; věcně shodně Nejvyšší správní soud judikoval i v dalších rozsudcích, např. v rozsudcích ze dne 14.2.2006 ve věci sp. zn. 1 Afs 40/2005 nebo ze dne 19.9.2007 ve věci sp. zn. 9 Aps 1/2007. Z uvedeného tedy plyne, že pokud by zdejší soud dospěl k závěru, že se vůbec pojmově nemůže jednat o zásah, který by mohl být nezákonným, nemohl by žalobu odmítnout, nejvýše by ji mohl zamítnout (jako nedůvodnou).

16. Pojem zásah (ve významu § 82 s.ř.s.) není definován žádným ustanovením s.ř.s. ani ustanovením jiného právního předpisu. Zdejší soud tedy na základě obecně uznávaných a z dnešního pohledu již tradičních doktrinárních východisek (např. Hendrych, D. a kol., Správní právo, Obecná část, 5. vydání, Praha, C.H.Beck 2003, str. 178 a násl.) a předchozí rozhodovací praxe Ústavního soudu (např. nález ve věci sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20.11.2002, usnesení ve věci sp. zn. I. ÚS 422/99 ze dne 8.12.1999) a Nejvyššího správní soudu (usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 144/2004 ze dne 31.8.2005, rozsudky ve věcech sp. zn. 3 As 52/2003 ze dne 1.12.2004, sp. zn. 2 Aps 1/2005 ze dne 17.3.2005, sp. zn. 2 Aps 3/2004 ze dne 4.8.2005, usnesení ve věci sp. zn. 2 Afs 144/2004 ze dne 2.11.2005) vyložil pojem zásah (ve smyslu § 82 s.ř.s.) tak, že jím mohou být především aktivní úkony správních orgánů nebo jiných součástí veřejné správy v rámci výkonu veřejné moci související s výkonem správní činnosti označované jako „správní dozor“ v nejširším smyslu. Při posouzení otázky, zda žaloba na ochranu před nezákonným zásahem byla podána důvodně, vyšel zdejší soud z toho, že není pochyb o tom, že zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností nezákonným zásahem (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. 2 Afs 144/2004 – 110). Zdejší soud proto musel na základě žalovaným předložené dokumentace posoudit, zda se v tomto konkrétním případě jednalo o nezákonný zásah, kterým by žalobce mohl být na svých právech zkrácen ve smyslu § 82 s.ř.s.

17. Podle žalobce nebyly splněny zákonné podmínky pro zahájení daňové kontroly, neboť žalovaný disponoval důvodným předpokladem doměření daně a namísto zahájení daňové kontroly měl žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.
18. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu může k doměření daně z moci úřední dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu může správce vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
19. Klíčovou otázkou v nyní posuzované věci tedy je, zda informace, kterými žalovaný disponoval před zahájením daňové kontroly, byly dostatečné k tomu, aby bylo možno předpokládat, že daň bude doměřena. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Jestliže byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu, bylo povinností žalovaného tak postupovat, neboť provedení daňové kontroly by v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu nepřiměřeně zasahovalo do práv žalobce. Je to zásadně daňový subjekt, kdo má napravit svoji chybu. Správce daně „...jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřiměřeně zakrývajícím skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně...“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.11.2016, č.j. 1 Afs 183/2014-55). Z citovaného usnesení Nejvyššího správního soudu dále plyne, že povinnost postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu na správce daně nedopadá také v případech, kdy je daňová kontrola zahajována bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu („kontrola naslepo“).
20. Správce daně přistoupí k výzvě k podání dodatečného daňového přiznání podle § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu, jestliže „...disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.3.2016, č.j. 6 Afs 79/2015-39). Pro aktivaci oprávněného postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu tedy nepostačuje jakákoli indicie; rozsah nezbytných poznatků správce daně pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu závisí na konkrétních skutkových okolnostech posuzované věci a odvíjí se od množství a kvality informací potřebných pro doměření daně (rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 19.1.2017, č.j. 9 Afs 46/2016-33). To však neznamená, že by správce daně mohl k výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu přistoupit pouze tehdy, má-li naprostou jistotu, že daň bude doměřena, nebo že by dokonce věděl, v jaké výši se tak stane; postačí pouhý předpoklad doměření daně (bod 14 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2018, č.j. 7 Afs 229/2018-29).

21. Zdejší soud v daném případě dává za pravdu žalobci v tom, že správce daně při zahájení daňové kontroly disponoval informacemi, které získal z daňové kontroly zdaňovacích období let 2010 a 2011. To ostatně ani žalovaný nepopírá. Sporu je o to, zda tyto informace byly pouhými indiciemi, které měly být prověřeny daňovou kontrolou, nebo se jednalo o informace dostatečné k tomu, aby bylo možno předpokládat, že daň bude doměřena. Žalovaný tedy při zahájení daňové kontroly věděl, že za zdaňovací období let 2010 a 2011 žalobce nesprávně uplatnil odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Žalovaný také mohl vědět, že neuznání tohoto odpočtu bylo v důsledku pochybení RW Technik, s.r.o., s nímž měl žalobce uzavřenu smlouvu z roku 2012 na poskytování poradenských služeb v oblasti uplatňování odpočtu na podporu výzkumu a vývoje, která měla být účinná až do zdaňovacího období roku 2016. Zároveň žalovaný z daňového přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2014 věděl, že žalobce uplatnil odpočet na podporu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4, § 34a až § 34e zákona o daních z příjmů ve výši 64 866 472 Kč (řádek 242 daňového přiznání).
22. Právě uvedené informace však podle názoru zdejšího soudu nejsou dostatečné k tomu, aby bylo možno předpokládat, že daň bude doměřena. Existence nezákonně uplatněného odpočtu na podporu výzkumu a vývoje za zdaňovacích období let 2010 a 2011 totiž automaticky neznamená, že za zdaňovací období roku 2014 bude odpočet uplatněný rovněž nezákonně. A to ani v případě, že by žalovaný věděl, že žalobci poskytovala ve věci tohoto odpočtu poradenství shodná společnost a že pochybení bylo důsledkem systémového selhání poradenské společnosti. Nelze totiž vyloučit, že v mezidobí (které činí v daném případě několik let) došlo k výpovědi smlouvy o poskytování poradenství nebo že poradenská společnost upravila či změnila „svoje rady“. Jednalo se tak o indicie, které bylo namíste prověřit v rámci daňové kontroly.
23. Za tohoto stavu dává zdejší soud za pravdu žalovanému, že podklady před zahájením daňové kontroly ještě nepostačovaly k osvědčení důvodného předpokladu doměření daně ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tedy přistoupit k provedení daňové kontroly mohl.
24. Nad rámec uvedeného se zdejší soud ztotožňuje se žalovaným v tom, že by žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal, i kdyby k tomu byl vyzván (to ostatně vyplynulo jak ze sdělení žalobce v rámci daňové kontroly, tak z vyjádření zástupce žalobce u jednání zdejšího soudu).
25. Pokud tedy daňová kontrola zahájená protokolem ze dne 29.6.2018 byla zahájená v souladu se zákonem, jednalo se o úkon, který lhůtu ke stanovení daně prodloužil. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena po uplynutí prekluzivní lhůty. Ostatně sám žalobce v žalobě uvádí, že byla zahájena předposlední den zákonné lhůty pro stanovení daně.

26. Byť zdejší soud není příznivcem zahajování daňových kontrol až „na poslední chvíli“, nelze takový postup označit za nezákonný a bez dalšího ani za účelový. Ostatně žalobce obdobným způsobem postupuje také, neboť námitky směřující *de facto* proti zahájení daňové kontroly mohl uplatnit jistě bezprostředně po zahájení daňové kontroly (např. v naposled podané žalobě proti této daňové kontrole), a přesto tak činí až téměř rok a půl po zahájení daňové kontroly.
27. Zdejší soud proto nedává žalobci za pravdu, že by daňová kontrola byla nezákonná, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

28. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však neshledal, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28.11.2019

David Raus v.r.
předseda senátu