

USNESENÍ

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Hradecká pekárna, s.r.o.**, IČO 62028413
sídlem Bieblova 849/10, 500 03 Hradec Králové
zastoupený daňovým poradcem JUDr. Stanislavem Lžičarem
sídlem Holečkova 31, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**
sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové

o žalobě proti nezákonnému zásahu,

takto:

I. Žaloba se odmítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal u krajského soudu žalobu proti nezákonnému zásahu správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Správce daně (žalovaný) podle žalobce po ukončení dokazování prováděného během daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013 nesplnil svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobce proto navrhl, aby krajský soud vydal následující rozsudek:

I. Postup žalovaného, který proces dokazování neukončil způsobem naplňujícím podmínky § 92 odst. 7 daňového řádu, je nezákonným zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s.

II. Žalovaný je povinen odstranit důsledky trvajícího nezákonného zásahu tak, že zpracuje úřední záznam obsahující vše, co bylo předmětem dokazování v daňové kontrole zahájené dne 27. 11. 2015 a ukončené projednáním zprávy o daňové kontrole dne 7. 11. 2017, včetně určení, které skutečnosti považuje žalovaný za prokázané a na základě kterých důkazních prostředků.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Podle žalobce § 92 odst. 7 daňového řádu zavazuje správce daně po ukončení dokazování sepsat dokument popisující celý proces dokazování. Takový dokument, na rozdíl od zprávy o daňové kontrole nebo od výsledku kontrolního zjištění, by měl obsahovat vše,

co bylo dokazováním dotčeno, a to bez ohledu na konečný výsledek daňové kontroly. Dokument sepsaný podle § 92 odst. 7 daňového řádu by měl obsahovat i skutečnosti, které správce daně uznal na základě předložených důkazů za prokázané, včetně popisu důkazů, na jejichž základě správce daně k takovému závěru dospěl. Zejména v oblasti daně z příjmů totiž platí, že řada právních skutečností přesahuje svým významem a dopadem kontrolované období.

3. V daném případě žalovaný při ukončení daňové kontroly nese-psal listinu předpokládanou § 92 odst. 7 daňového řádu. Ani jiná písemnost založená ve spise nepopisuje vše, co bylo v průběhu daňové kontroly dokazováno a co vzal správce daně za prokázané. Správce daně považuje za takovou písemnost výsledek kontrolního zjištění, eventuálně zprávu o daňové kontrole. S tím žalobce nesouhlasí, neboť uvedené dokumenty popisují pouze skutečnosti, které jsou předmětem negativního hodnocení ze strany správce daně a mají dopad na dodatečné doměření daně (jedná se pouze o vyloučené náklady). Správce daně uvádí jen to, co nepovažuje za prokázané, nikoliv to, co bylo prokázano. Za těchto okolností měl správce daně po ukončení dokazování sepsat úřední záznam, v němž by provedl úplné vyhodnocení všech prověřovaných důkazů ke všem tvrzením daňového subjektu.
4. Pokud správce daně nese-píše vše, co bylo předmětem hodnocení – a to kladného i záporného – bude moct v dalším období stejné skutečnosti hodnotit jinak, eventuálně popřít, že je vůbec hodnotil. Touto nesystémovostí a netransparentností v provedení a dokumentaci daňové kontroly dochází k navození právní nejistoty, kterou správce daně vůči žalobci účelově zneužívá. Při nynější kontrole (za roky 2012 a 2013) tak správce daně například odlišně posoudil některé skutečnosti zkontrolované při daňové kontrole za rok 2008, konkrétně účtování a hrazení franšízových poplatků. Žalobce na to poukázal, ale správce daně argumentoval, že je na daňovém subjektu, aby prokázal, co u něho vlastně správce daně zkontroloval při minulé daňové kontrole. Dle zvoleného rozsahu a zápisu ve zprávě o daňové kontrole sice správce daně zkontroloval vše se zaměřením na významné skutečnosti, avšak nese-psal řádně obsah daňové kontroly, a tak se žalobce nyní nemohl dovolat dodržení zásady legitimního očekávání.
5. Podle žalobce má správce daně povinnost ve skutkově shodných případech rozhodovat stejně, eventuálně své odchýlení se od dřívějšího posouzení řádně odůvodnit. Zásadu legitimního očekávání daňového subjektu však žalovaný svým postupem obchází a nechává si otevřený prostor pro pochybnosti a spekulace u skutečností, které v minulosti prověřil a osvědčil jako bezvadné.
6. Žalobce dále poukázal na několik oblastí, které žalovaný nyní kontroloval, ale které nebyly předmětem dodatečného vyměření daně – leasingové smlouvy (u nichž požadoval předložit technickou dokumentaci a návody na obsluhu), nájemní smlouvy (u nichž kontroloval také splnění požadavku na „tržní odstup“) a zahraniční obchod s dodavatelem B&M Investment AG (i zde si správce daně nechal předložit rozsáhlou dokumentaci). Podle žalobce tak žalovaný může kdykoliv v budoucnu tvrdit, že tyto oblasti nekontroloval a přijmout při jejich hodnocení jakýkoliv závěr. Přesně jak se to stalo v případě zmiňovaných franšízových poplatků.
7. Žalobce uzavřel, že správce daně bezdůvodně hodnotí tytéž důkazy rozdílně ve dvou daňových kontrolách. Zároveň neplní svou zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 7 daňového řádu a přičítá takový stav k tíži daňovému subjektu, neboť se zaštiťuje

povinností kontrolované osoby prokazovat, co v předchozí daňové kontrole vlastně kontroloval. Žalobce v tom spatřuje „*aroganci moci*“ a „*libovůli*“ spojenou s přesvědčením o nepostižitelnosti chyb, kterých se správce daně v řízení dopustil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daňové řízení se sice vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, tuto skutečnost však nelze vykládat tak, že správce daně je povinen provádět komplexní auditní činnost. Správce daně je povinen se řídit základními zásadami správy daní, a to například zásadou přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu), volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Daňová kontrola je prováděna namátkovým způsobem při respektování významných skutečností, a proto nelze po správci daně požadovat, aby hodnotil a osvědčoval veškeré skutečnosti, které byly předmětem daňové kontroly. Opačný závěr dle žalovaného nelze dovodit ani z důvodové zprávy k daňovému řádu, z komentářové judikatury či z judikatury Ústavního soudu, na které podrobněji odkázal.
9. Pro rozhodnutí ve věci samé je podstatné vyhodnocení relevantních důkazních prostředků ve zprávě o daňové kontrole, která následně slouží jako odůvodnění rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů). Zpráva o daňové kontrole zpracovaná v této věci má veškeré náležitosti definované v § 88 odst. 1 daňového řádu, zachycení závěrečného hodnocení důkazů na samostatnou listinu by tak bylo nadbytečné. K žalobcem zmiňované zásadě legitimního očekávání žalovaný uvedl, že daňovou kontrolou jednoho zdaňovacího období není dotčeno právo správce daně kontrolovat a ověřovat také v dalších zdaňovacích obdobích částky nákladů, které v nich daňový subjekt uplatňuje, a to i podrobněji, než lze zjistit z dříve předložených účetních dokladů. Daňový subjekt tedy stíhá důkazní břemeno samostatně ve vztahu ke každé konkrétní částce nákladů, kterou uplatňuje za každé zdaňovací období.

IV. Ústní jednání

10. Během jednání konaného dne 7. 8. 2019 zástupce žalobce stručně shrnul právní argumentaci, kterou uplatnil již v žalobě. Krajský soud jej následně upozornil na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž podání stížnosti podle § 261 daňového řádu nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu, a seznámil jej s tím, že nahlíží odlišně na povahu žalobou napadeného zásahu (žalobce jej označil za trvalý, podle názoru soudu se jedná o jednorázový zásah). Zároveň soud upozornil zástupce žalobce na důsledky, které mají tyto skutečnosti pro posouzení včasnosti podané žaloby. Zástupce žalobce k tomu uvedl, že dle jeho mínění se jedná o trvalý zásah, neboť skutečnosti, které byly předmětem kontroly, mohou být žalovaným kdykoli v budoucnu znovu kontrolovány. Dále připustil, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu docházelo k „*určitým názorovým posunům*“ v hodnocení otázky, zda podání stížnosti podle § 261 daňového řádu má vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby proti nezákonnému zásahu. Domnívá se však, že o této otázce ještě bude rozhodovat rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Tyto nejasnosti v rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu by tedy neměly jít k tíži žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Dříve než přistoupil k posouzení důvodnosti žaloby, zabýval se krajský soud otázkou, zda žaloba byla podána včas.
12. Žalobce se domáhá soudní ochrany v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, tedy dle § 82 a násl. s. ř. s. Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. musí být zásahová žaloba podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu (subjektivní lhůta). Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo (objektivní lhůta). Zmeškání uvedených lhůt nelze prominout (§ 84 odst. 2 s. ř. s.). Podle § 85 s. ř. s. je zásahová žaloba nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
13. V nyní posuzované věci žalobce nedodržel subjektivní lhůtu pro podání zásahové žaloby. Žalobce napadá postup žalovaného při ukončení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 a 2013. Uvedená daňová kontrola byla zahájena dne 27. 11. 2015 a ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole dne 7. 11. 2017. Žalobce pak nejprve podal stížnost proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu, následně žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti k Odvolacímu finančnímu ředitelství. Teprve poté, co Odvolací finanční ředitelství shledalo tuto žádost nedůvodnou, podal předmětnou zásahovou žalobu, konkrétně dne 5. 11. 2018. Podání stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu (ani žádosti o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti) ale dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42 (dále jen „rozsudek ve věci *HOPR TRADE*“), není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s. Jinak řečeno, podání stížnosti proti postupu správce daně nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání zásahové žaloby.
14. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobce označil napadený zásah za trvalý. K tomu je třeba nejprve uvést, že v případě trvalého zásahu nemůže lhůta pro podání zásahové žaloby uplynout, dokud tento zásah trvá. Jinak řečeno, žaloba proti zásahu, který trvá v okamžiku podání žaloby, z povahy věci nemůže být opožděná (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2013, č. j. 6 Aps 1/2013 – 51). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sice v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 – 160 (dále jen „rozsudek ve věci *EUROVIA*“), učinil pokus o ukončení rozlišování mezi zásahy trvalými a jednorázovými (případně jednorázovými s trvalými důsledky). Poukázal přitom na problematičnost tohoto rozlišování a na komplikace, které vyvolává právě při posuzování včasnosti zásahových žalob. Ústavní soud ovšem tento pokus zmařil nálezem ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, kterým zrušil zmíněný rozsudek ve věci *EUROVIA*. Podle Ústavního soudu je nutné nadále rozlišovat různé typy zásahů a „zohledňovat specifika tzv. trvalých zásahů“ (bod 43 nálezů).
15. Podle názoru krajského soudu se však v nyní posuzované věci nejedná o trvalý zásah. Vyhodnocení povahy zásahu je přitom úkolem soudu, který v dané otázce není vázán tím, jak příslušný zásah označí žalobce. Soud je toliko povinen, pokud při hodnocení povahy zásahu dojde k opačnému závěru než žalobce, dát žalobci možnost na tento odlišný pohled soudu reagovat (viz nález Ústavního soudu ve věci *EUROVIA*, bod 43). Krajský soud tak učinil během jednání konaného dne 7. 8. 2019, nicméně ani argumentace, kterou zástupce žalobce uplatnil v reakci na předmětné sdělení soudu, jej nepřesvědčila o tom, že by měl na napadený zásah nahlížet jako na trvalý.

16. Žalobce spatřuje nezákonný zásah v postupu žalovaného při ukončení daňové kontroly. Dovolává se § 92 odst. 7 daňového řádu a namítá, že žalovaný měl v tento moment povinnost popsat vše, co bylo v průběhu daňové kontroly předmětem jeho hodnocení, a to kladného i záporného. Jestliže ve zprávě o daňové kontrole věnoval pozornost pouze skutečnostem, které měly dopad na dodatečné doměření daně, bylo dle názoru žalobce jeho povinností vyhotovit navíc ještě úřední záznam, v němž by popsal, které skutečnosti vzal za prokázané. Zástupce žalobce se sepsání takového úředního záznamu domáhal již při jednání se správcem daně konaném dne 7. 11. 2017, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný mu k tomu sdělil, že má za to, že povinnost stanovenou v § 92 odst. 7 daňového řádu splnil sepsáním zprávy o daňové kontrole. Jasně deklaroval, že žádný úřední záznam, který by obsahoval cokoli nad rámec zprávy o daňové kontrole, nehodlá vyhotovit (viz protokol o jednání ze dne 7. 11. 2017). Takto vymezený zásah krajský soud hodnotí jako *zásah jednorázový*, k němuž došlo v momentu, kdy byla ukončena daňová kontrola (tj. 7. 11. 2017). V tento moment žalovaný odmítl sepsat žalobcem požadovaný úřední záznam. Žalobce má obavu z toho, že při absenci předmětného úředního záznamu může žalovaný tytéž skutečnosti, které již prověřoval, v budoucnu libovolně prověřovat znovu. To je však pouze případný *důsledek* uvedeného *jednorázového zásahu* (krajský soud ovšem nijak nehodnotí opodstatněnost této obavy).
17. K obdobným závěrům dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 13. 10. 2015, č. j. 7 As 107/2014 – 53, v němž ve srovnatelné věci zhodnotil žalobcem napadený zásah také jako jednorázový (zásah spočíval v neprovedení zápisu údajů o právních vztazích a jiných údajů do katastru nemovitostí záznamem podle § 7 a § 8 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve spojení s § 5 a § 6 zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí České republiky; subjektivní lhůta k podání žaloby proti takovému zásahu dle Nejvyššího správního soudu běžela ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o neprovedení záznamu a vrácení listin tomu, kdo je předložil).
18. Jak dále vyplývá z nálezu Ústavního soudu ve věci *EUROVIA*, koncept trvajících zásahů má význam typicky v případech, kdy se určité zásahy stávají nezákonnými až trváním v čase, neboť čím delší jsou, tím se zvyšuje i jejich intenzita. Slouží tedy k tomu, aby žalobci v takových případech nebyli nepřiměřeně omezeni na svém právu na přístup k soudu (viz bod 39 cit. nálezu). V nyní posuzované věci se ale o takovou situaci zjevně nejednalo, žalobce se ostatně od počátku domáhal toho, aby žalovaný vyhotovil požadovaný úřední záznam.
19. Krajský soud dává žalobci za pravdu v tom, že správní soudy v minulosti judikovaly, že stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 daňového řádu představují jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., které je nutno vyčerpat před podáním zásahové žaloby – ke změně této judikatury nicméně došlo právě výše zmiňovaným rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *HOPR TRADE*. Je tedy třeba zvážit i temporální účinky uvedeného judikatorního odklonu (srov. bod 53 rozsudku ve věci *HOPR TRADE*).
20. Žalobce brojí proti zásahu, k němuž došlo dne 7. 11. 2017, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu rozhodl ve věci *HOPR TRADE* teprve následně, dne 5. 12. 2017. I přesto je krajský soud názoru, že je nutné právní závěr vyslovený rozšířeným senátem aplikovat také v nyní posuzované věci. Jinak by krajský soud postupoval v situaci, kdy by žalobce

podal zásahovou žalobu s nějakým přiměřeným časovým odstupem od vydání rozsudku ve věci *HOPR TRADE*. Žalobce tak však učinil až téměř rok poté, co Nejvyšší správní soud provedl zmiňovaný judikatorní odklon. Standardní lhůta pro vyhotovení rozsudku se všemi náležitostmi přitom činí jeden měsíc od jeho vyhlášení (§ 54 odst. 3 s. ř. s.) a všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou brzy po jejich vyhotovení zpřístupněny veřejnosti na stránkách soudu. Daný rozsudek byl navíc krátce po vyhlášení publikován také ve sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (ve Sb. NSS č. 3/2018).

21. Žalobce v době, kdy podal stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu (tj. dne 15. 12. 2017), nepochybně jednal v důvěře v dřívější judikaturu Nejvyššího správního soudu. V tento moment bylo v podstatě vyloučené, aby byl obeznámen s tím, že již došlo k její změně. Následně se však mohl a měl dozvědět o tom, k jakému právnímu závěru dospěl rozšířený senát ve věci *HOPR TRADE*. Za těchto okolností neměl vyčkávat, až budou vyřízeny stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podané dle § 261 daňového řádu, ale měl ihned podat přímo zásahovou žalobu.

VI. Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud z výše uvedených důvodů odmítl žalobu pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) ve spojitosti s § 84 odst. 1 s. ř. s. Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něž v případě odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 14. srpna 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu