



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové, ve věci

žalobkyně: **fortell, s.r.o.**, IČO: 642 56 197
sídlem Nádražní 1111, 563 01 Lanškroun
zastoupená advokátem Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 769 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

- I. **Žaloba**, kterou se žalobkyně domáhala ochrany před tvrzeným nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve vedení nalézacího řízení u žalobkyně po 10. 9. 2017 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2011 až 31. 12. 2013, **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové¹ ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353, byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 11. 5. 2012, č. j. 108987/12/273910603103, a ze dne 11. 5. 2012, č. j. 109121/12/273910603103, jimiž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008 a 1. 1. 2009 až 31. 12. 2009 (konkrétně se jednalo za zdaňovací období 1. 1. 2008 až 31. 12. 2008 o daň ve výši 3 541 120,- Kč a za zdaňovací období 1. 1. 2009 až 31. 12. 2009 o daň ve výši 488 323,- Kč). Žalobkyně v uvedených zdaňovacích obdobích odečetla od základu daně náklady vynaložené (dle jejího tvrzení) při realizaci projektů výzkumu a vývoje ve smyslu § 34 odst. 4 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále též „zákon o daních z příjmů“). Orgány daňové správy však po rozsáhlém dokazování dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost odečtu [§ 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“]. Dle orgánů daňové správy žalobkyně zhotovovala vstřikovací formy či nástroje (popř. i dílce) na základě poptávky zákazníka, a to podle jeho požadavků a specifikací, v předem dohodnutých termínech a za předem dohodnuté ceny. Na základě poptávky od potenciálního zákazníka žalobkyně deklarovala, že je schopna potenciálním zákazníkem poptávanou formu či nástroj vyrobit, což nesvědčí o existenci technické nejistoty a jedná se o činnosti vykonávané v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně. Nejednalo se tedy o výzkum a vývoj ve smyslu ustanovení § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 2 odst. 1 zák. č. 130/2002 Sb., o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění účinném v uvedených zdaňovacích obdobích (dále též „zákon o podpoře výzkumu a vývoje“).
2. Proti výše uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013 – 105, zamítl. Rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119, však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 1. 2014, č. j. 52 Af 30/2013 – 105, a zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7860/12-1200-605353, a ze dne 21. 12. 2012, č. j. 7859/12-1200-605353, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení s tím, že „řádne hodnocení projektů žalobkyně ve smyslu jejich podřazení pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů nelze provést bez odborného hodnocení žalobkyní předkládaných a namítaných technických hledisek předmětných projektů“ (bod 31 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119), přičemž s ohledem na skutečnost, že správce daně nedisponuje nezbytnou odborností, bude v dalším řízení na místě ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně dle ustanovení § 95 odst. 1 daňového řádu (bod 38 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119).

¹ Finanční ředitelství byla zák. č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena a od 1. 1. 2013 již neexistují. V současné době vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství.

3. Odvolací finanční ředitelství následně podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložilo žalovanému (Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj), aby doplnil spisový materiál tak, že ustanoví znalce.
4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2015, č. j. 1452001/15/2809-60563-602572, podle § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve spojení s § 24 zák. č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o znalcích a tlumočnících“), ustanovil znalcem L. Z. Jelikož proti rozhodnutí o ustanovení znalce nemohla žalobkyně v daňovém řízení uplatnit opravné prostředky (§ 95 odst. 2 daňového řádu), podala dne 12. 1. 2016 stížnost podle § 261 daňového řádu, neboť dle názoru žalobkyně došlo „*při ustanovení znalce k mnoha pochybením*“. Podjatost znalce však žalobkyně nenamítala. Stížnost byla shledána nepřipustnou. Žalovaný následně dne 29. 2. 2016 rozhodl (rozhodnutí č. j. 280924/16/2809-60563-609214) o ustanovení L. Z. znalcem rovněž v daňových řízeních ve věci daně z příjmů žalobkyně za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013.
5. Dne 1. 2. 2016 převzal správce daně od ustanoveného znalce znalecký posudek, který následně postoupil odvolacímu správnímu orgánu. Žalobkyně byla se znaleckým posudkem seznámena písemností ze dne 12. 2. 2016. Teprve až po obdržení znaleckého posudku (1. 3. 2016), v němž znalec zaujal na věc odborný názor, jenž byl odlišný od názoru žalobkyně, žalobkyně namítla, že znalec L. Z. je podjatý (§ 77 daňového řádu), neboť již od roku 1993 působí v rámci dvou obchodních společností, a to společnosti PLAST FORM SERVICE I. M., spol. s r. o., a PLAST FORM SERVICE, s. r. o. V obou těchto společnostech vlastní L. Z. 25 % podíl, v případě první z nich je zároveň jejím technickým ředitelem, v případě druhé z nich je jejím jednatelem. Uvedené společnosti jsou přitom konkurenty žalobkyně, přičemž žalobkyně předpokládá, že znalec poruší slib znalce a povinnost mlčenlivosti (§ 10a zákona o znalcích a tlumočnících) a zneužije ve svůj vlastní prospěch know - how žalobkyně a „*další obchodní tajemství*“ [které je povinen zachovat - viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 4. 2006, sp. zn. 29 Odo 371/2005 (pozn. soudu)], neboť mu to zákon o znalcích a tlumočnících dle názoru žalobkyně nezakazuje. V této souvislosti žalobkyně poukázala na to, že společnost znalce již „*nahradila žalobkyni u dosavadního klienta žalobkyně*“ v případě dodávek „*reflektorů z bliníkové slitiny pro VISTEON, Autopal Nový Jičín*“. Žalovaný dne 31. 3. 2016 rozhodl o tom (rozhodnutí č. j. 418330/16/2809-50050-606388), že znalec L. Z. vyloučen pro podjatost není. Proti tomuto rozhodnutí nemohla žalobkyně v daňovém řízení uplatnit opravné prostředky (§ 77 odst. 7 daňového řádu).
6. Ustanovení L. Z. znalcem rozhodnutími žalovaného ze dne 3. 11. 2015, č. j. 1452001/15/2809-60563-602572, a ze dne 29. 2. 2016, č. j. 280924/16/2809-60563-609214, a jeho nevyhloučení rozhodnutím ze dne 31. 3. 2016, č. j. 418330/16/2809-50050-606388, považovala žalobkyně „*za nezákonný zásah ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s.*“, a proto se žalobou označenou jako „*žaloba na ochranu před nezákonným zásahem*“ domáhala v řízení vedeném u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 31/2016 toho, aby krajský soud
 - a) určil, že zásah žalovaného spočívající v ustanovení Ing. L. Z., nar. ..., znalcem na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2015, č. j. 1452001/15/2809-60563-602572, a ze dne 29. 2. 2016, č. j. 280924/16/2809-60563-609214, v daňových řízeních vedených se žalobcem byl nezákonný,

- b) žalovanému přikázal, aby vyloučil ustanoveného znalce Ing. L. Z., nar. ..., pro jeho podjatost ze všech daňových řízení vedených ve věci žalobce, ve kterých byl ustanoven na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2015, č.j. 1452001/15/2809-60563-602572, a ze dne 29. 2. 2016, č.j. 280924/16/2809-60563-609214,
- c) žalovanému zakázal ustanovit Ing. L. Z. znalcem v některém dalším daňovém řízení ve věci žalobce „*pro futuro*“.

7. Jelikož „česká právní úprava ani judikatura nedává soudu prostor pro překvalifikování žalobního petitu v případě, že se žalobce „netrefí“ do správného žalobního typu“ (viz bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 279/2014-29, bod 23 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2016, č. j. 2 As 84/2016 – 43, bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012 – 42), krajský soud žalobu usnesením ze dne 17. 5. 2016, č. j. 52 Af 31/2016 – 51, jako nepřipustnou odmítl, neboť domáhá-li se žalobce určení nezákonnosti zásahu, avšak za zásah považoval procesní situaci, ve které právní předpis předpokládá vydání rozhodnutí (v projednávané věci rozhodnutí o ustanovení znalce a rozhodnutí o tom, zda je znalec vyloučen), nelze takovou žalobu meritorně projednat s poukazem na subsidiaritu zásahových žalob. Smyslem soudního přezkumu nezákonných zásahů je totiž mimo jiné možnost vyslovit zákaz pokračovat v porušování práv. Závěr o nezákonnosti správního rozhodnutí (zde rozhodnutí o ustanovení znalce a rozhodnutí o tom, zda je znalec vyloučen) skrze řízení o určení nezákonnosti zásahu by narážel na zásadu presumpce správnosti správních aktů, podle které správní rozhodnutí vyvolává účinky a považuje se za správné a zákonné, dokud není zrušeno zákonem stanoveným způsobem. Efektivní ochranu proti účinkům správních rozhodnutí soud může poskytnout výhradně v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, v němž je nadán pravomocí napadené rozhodnutí zrušit (subsidiarita zásahové žaloby). To platí i tehdy, pokud rozhodnutí nelze samostatně soudně přezkoumat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 As 299/2014 – 33, a rozsudek téhož soudu ze dne 11. 11. 2011, č. j. 5 As 51/2011 – 64) a přezkum lze provést až při rozhodování o žalobě proti rozhodnutí ve věci samé (shodně srov. bod 29 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015 – 30). Obdobně ostatně krajský soud postupoval i v jiných věcech a Nejvyšší správní soud jeho postup aproboval. Např. rozsudkem ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017-40, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalobce proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 19. 12. 2016, č. j. 52 Af 53/2016 - 246, jímž byla bez dalšího (tedy aniž by byly odstraňovány „vady žaloby“ a aniž by byl žalobce soudem poučován) odmítnuta žaloba označená jako „*žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu*“. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se žalobce ve věci sp. zn. 52 Af 53/2016 domáhal vydání rozsudku, kterým by soud žalovanému uložil „*zdržet se nezákonného zásahu do práv žalobce spočívajícího v omezení jeho majetkových práv vydáním exekučních příkazů*“. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že exekuční příkaz je rozhodnutím a lze se proti němu bránit žalobou dle § 65 a násl. s. ř. s. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu je proto nepřipustná (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v této věci bylo následně publikováno v Sb. NSS pod č. 3564/2017). Krajský soud dále vycházel z toho, že nemůže žalobce, který byl zastoupen advokátem a podal formálně bezvadnou žalobu s jasným a srozumitelným petitem, poučovat o tom, že k ochraně svých práv zvolil nevhodný žalobní typ. Jak totiž Nejvyšší správní soud již dříve judikoval v rozsudku ze

dne 22. 5. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012 – 42, „[a]čkoli však byla žaloba perfektní, žalobce zvolil nesprávnou formu, a jakákoliv výzva k opravě vad, nebo poučování o hmotněprávních aspektech jeho žaloby by byla nad rámec toho, co soud může v řízení učinit. (...) Nynější situaci stěžovatelky (která uplatnila nesprávný žalobní typ, přičemž by mohla být úspěšná s jiným žalobním typem) by bylo možné předejít podáním žaloby obsahující obě právní řešení.“

8. Proti usnesení krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 17. 5. 2016, č. j. 52 Af 31/2016 – 51, o odmítnutí žaloby podala žalobkyně kasační stížnost, v níž stále trvala na tom, že úkony žalovaného označené žalobkyní v žalobě byly nezákonnými zásahy ve smyslu § 82 s. ř. s., a uzavřela, že „její žaloba byla přípustná, jelikož se prioritně domáhala deklarování nezákonného zásahu“.
9. Nejvyšší správní soud nejprve v řízení o kasační stížnosti na návrh žalobkyně vydal dne 16. 6. 2016 pod č. j. 10 Afs 128/2016 – 43 předběžné opatření, jímž „Ing. L. Z., znalci ustanovenému rozhodnutím Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 3. 11. 2015, č. j. 1452001/15/2809-60563-602572, ze dne 29. 2. 2016, č. j. 280924/16/2809-60563-609214, uložil, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní do doby, než nabude právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 5. 2016, č. j. 52 Af 31/2016 – 51.“ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016 nabylo moci práva dne 20. 6. 2016. Následně Nejvyšší správní soud usnesení zdejšího soudu o odmítnutí žaloby rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10Afs 128/2016 – 68, zrušil (zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt moci práva dne 8. 6. 2017). V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že o ustanovení znalce a o námitce podjatosti bylo skutečně rozhodnuto individuálním správním aktem, a proto „Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud vyhodnotil, že žaloba proti nezákonnému zásahu by byla v projednávané věci nepřípustná“ (bod 28 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu). Současně ale Nejvyšší správní soud konstatoval, že byť žalobkyně žalobu označila jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, „předkládala argumenty zpochybňující výhradně zákonnost rozhodnutí, zejména rozhodnutí o nevyhloučení znalce ze dne 31. 3. 2016“ (bod 42 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu), přičemž tyto rozpory mezi tvrzením žalobkyně (která byla zastoupena advokátem) a žalobním petitem měl krajský soud odstranit a následně žalobu proti rozhodnutí o nevyhloučení znalce věcně projednat, když „v napadené věci není rozhodnutí o nevyhloučení znalce rozhodnutím, kterým se pouze upravuje vedení řízení“² (bod 39 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu

² Smyslem institutu vyloučení z řízení pro podjatost je ochrana řádného průběhu řízení, které by mělo vyústit v zákonné a věcně správné rozhodnutí. V případě znalců (viz § 77 odst. 1 písm. c/, odst. 8 daňového řádu) má tento institut zabránit vzniku nepoužitelných znaleckých posudků (srov. např. bod 18 rozsudku NSS ze dne 15. 2. 2016, č. j. 8 As 140/2015 – 37). Proto dosud nebylo pochyb o tom, že rozhodnutím o námitce podjatosti se „pouze“ upravují poměry ve správním řízení, resp. vytváří se předpoklady pro meritorní rozhodnutí ve věci samé (tedy jedná se o rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem ve smyslu § 70 písm. c/ s. ř. s.), a tudíž není samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví, neboť nezasahuje do veřejných subjektivních práv účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2003, č. j. 3 Afs 20/2003 – 23, publ. pod č. 114/2004 Sb. NSS, rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2010 – 59, rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 As 67/2013 – 21, rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2014, č. j. 7 As 192/2014 – 35, rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 As 29/2015 – 24, rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 As 226/2016 – 27, popř. z poslední doby např. rozsudky NSS ze dne 18. 5. 2017, č. j. 4 As 63/2017 – 39, ze dne 2. 8. 2017, č. j. 7 As 188/2017 – 28, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 As 336/2017 – 31, ze dne 19. 12. 2017, č. j. 7 As 362/2017 – 17, a ze dne 13. 2. 2018, č. j. 3 Afs 54/2017 – 25). Obdobně Ústavní soud setrvává na judikatu, že rozhodnutí, jímž nebylo vyhověno námitce podjatosti ustanoveného znalce, je pouze procesním

ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10Afs 128/2016 – 68), neboť „*prozrazení obchodního tajemství a výrobních postupů, o kterých se lze domnívat, že žalobci zaručují dobré postavení na trhu a konkurenceschopnost, je možno hodnotit jako zásah do práva na svobodné podnikání ve smyslu článku 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod*“ (bod 36 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, č. j. 10Afs 128/2016 – 68). Jelikož shora popsaným způsobem krajský soud nepostupoval, Nejvyšší správní soud jeho usnesení podle § 110 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho kasačním rozhodnutí byl krajský soud v dalším řízení vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

10. Po zrušení usnesení o odmítnutí žaloby Nejvyšším správním soudem žalobkyně v řízení vedeném u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích „*odstranila vady žaloby*“ na ochranu před nezákonným zásahem a nadále se domáhala „pouze“ zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 418330/16/2809-50050-606388 (rozhodnutí o tom, zda je znalec vyloučen) a současně navrhla, aby soud vydal předběžné opatření tohoto znění: Ing. L. Z., nar. ..., se ukládá, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní do doby, než nabude právní moci rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 418330/16/2809-50050-606388, a v případě, že proti rozhodnutí tohoto soudu o této žalobě bude podána kasační stížnost, tato povinnost se ukládá Ing. L. Z. až do doby, než nabude právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o takové kasační stížnosti. Žalovanému se zakazuje ustanovovat Ing. L. Z., nar. ..., znalcem ve všech daňových řízeních vedených s žalobkyní, a to do doby, než nabude právní moci rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016, č. j. 418330/16/2809-50050-606388, a v případě, že proti rozhodnutí tohoto soudu o této žalobě bude podána kasační stížnost, tato povinnost se žalovanému ukládá až do doby, než nabude právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o takové kasační stížnosti.
11. Krajský soud vzhledem k postupu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10Afs 128/2016 návrhu žalobkyně na vydání předběžného opatření usnesením ze dne 7. 7. 2017 vyhověl. Usnesení nabylo moci práva dne 13. 7. 2017.
12. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích následně rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 31/2016-195, rozhodnutí žalovaného o námitce podjatosti vznesené žalobkyní proti znalci Z. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 52 Af 31/2016-195, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018 – 42, zamítl. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 37/2018 – 42, nabyl moci práva dne 4. 6. 2018.
13. Dne 20. 2. 2018 byla Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích doručena žaloba, jíž se žalobkyně domáhala jednak určení, že vedení „*nalézacího řízení*“ u žalobkyně po 10. 9. 2017 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1.

rozhodnutím a že „*nikoli toto procesní rozhodnutí, nýbrž až rozhodnutí ve věci samé je nadáno způsobilostí zasáhnout sféru základních práv a svobod, jež jsou chráněny prameny ústavního práva*“ (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 9. 2017, sp. zn. IV. ÚS 2918/17, ze dne 8. 3. 2017, sp. zn. III. ÚS 558/17, ze dne 21. 7. 2016, č. j. IV. ÚS 1215/16, ze dne 21. 5. 2016, sp. zn. II. ÚS 521/14, ze dne 7. 1. 2010, sp. zn. III. ÚS 3133/09 atd.).

2011 až 31. 12. 2013 bylo nezákonným zásahem, jednak toho, aby soud žalovanému „*zakázal pokračovat v nalézacím řízení*“ ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2011 až 31. 12. 2013 [pozn. soudu: jelikož tvrzený nezákonný zásah dosud nebyl ukončen, vydání určovacího výroku nepřipadá v úvahu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48), a proto soud vycházel z toho, že vydání určovacího výroku bylo navrženo pouze pro případ, že by v mezidobí byl tvrzený nezákonný zásah ukončen]. V žalobě žalobkyně uvedla, že u ní byla dne 9. 9. 2014 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 až 2013, lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dne 9. 9. 2017. Jelikož žalovaný v „*nalézacím řízení*“ pokračuje i po 9. 9. 2017, postupuje nezákonně. Z toho důvodů „*se žalobkyně obrací na soud s žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, když ten je spatřován žalovaným ve vedení nalézacího řízení žalovaným i po uplynutí příslušné lhůty pro stanovení daně*“.

14. Žalovaný označil žalobu za nedůvodnou. U žalobkyně byla dne 9. 9. 2014 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 - 2013. Obdobně jako v řízení týkajícím se zdaňovacích období 2008 - 2009 (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014 – 119) bylo i v řízení týkajícím se zdaňovacích období 2011 – 2013 pro řádné hodnocení projektů žalobkyně ve smyslu jejich podřazení pod § 34 odst. 4 zákona o daních z příjmů (tj. pro řádné stanovení daně) nutné provést jejich odborné posouzení, přičemž s ohledem na skutečnost, že správce daně nedisponuje dle Nejvyššího správního soudu nezbytnou odborností, bylo nezbytné ustanovit znalce. Správce daně ustanovil ve všech řízeních vedených s žalobkyní stejného znalce (L. Z.). Žalobkyně se domáhala jeho vyloučení, žalovaný její námitce nevyhověl a žalobkyně proti jeho rozhodnutí podala žalobu. V důsledku předběžného opatření Nejvyššího správního soudu a krajského soudu navíc znalec nemohl ve všech řízeních vedených s žalobkyní vykonávat od 20. 6. 2016 do 8. 6. 2017 a od 13. 7. 2017 do 4. 6. 2018 funkci znalce. Řízení vedená s žalobkyní tak byla paralyzována. Žalovaný je přesvědčen, že řízení vedené u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích pod sp. zn. 52 Af 31/2016 a u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 10 Afs 37/2018, v nichž byla řešena otázka, zda je či není znalec ustanovený správcem daně ve všech řízeních týkajících se žalobkyně vyloučen pro podjatost, je třeba považovat za řízení ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a), b) daňového řádu. Po dobu vedení těchto řízení proto lhůta pro stanovení daně neběžela a žaloba by měla být zamítnuta.
15. Soud o žalobě uvažil následovně:
16. Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále též „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
17. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 – 65, ze dne 20. 3. 2013, č. j. 6 Aps 11/2012 – 32, nebo ze dne 28. 5. 2014, č. j. 1 Afs 60/2014 – 48) týkající se poskytnutí ochrany před nezákonným zásahem vyplývá, že ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. musí být kumulativně splněny tyto podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem správního orgánu v širším smyslu, který není

rozhodnutím (4. podmínka) a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka).

18. Současně platí, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní odpovědnost, a je-li zastoupen právním profesionálem, tak i alespoň základní orientace v procesních předpisech. Je to žalobce, kdo je povinen srozumitelným způsobem uvést, co po soudu žádá a z jakých právních důvodů. Soud za něj nesmí nahrazovat projev vůle a domýšlet, čeho se vlastně domáhá (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 132/2017 – 32, bod 27). Petit žaloby je pro soud závazný (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 – 39, či rozsudek ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 – 197).
19. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně spatřovala nezákonný zásah „*ve vedení nalézacího řízení*“ u žalobkyně po 10. 9. 2017 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 1. 2011 až 31. 12. 2013 (viz zvýrazněný text pod bodem I žaloby a petit žaloby; k běhu lhůt pro podání zásahové žaloby srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2018, sp. zn. III. ÚS 1257/18; k povinnosti vyčerpat jiné právní prostředky ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42).
20. K tomu je předně třeba uvést, že ve vedení „*nalézacího řízení*“ nelze bez dalšího spatřovat nezákonný zásah. Taktéž samotná prekluze práva doměřit daň, pokud by k ní skutečně došlo, nepředstavuje v „*nalézacím řízení*“ žádný konkrétní zásah, který by byl objektivizovatelný v tom smyslu, aby jej bylo možno považovat za úkon správce daně, který by bylo možno kvalifikovat jako zásah dle § 82 s. ř. s. (k tomu srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2011, č. j. 2 Aps 2/2011 – 95).
21. Podstatné však je, že i když žalobkyně v žalobě tvrdila, že „*vedení nalézacího řízení*“ je nezákonným zásahem, neuvedla, na jakých svých konkrétních právech je tvrzeným zásahem žalovaného krácena. Neuvedla též, jaký zcela konkrétní nezákonný „krok“ (zásah) správce daně v průběhu „*nalézacího řízení*“ vůči ní dosud učinil (specifikace zásahu, resp. pokynu či donucení). Soud přitom není oprávněn za žalobkyni tato tvrzení domýšlet. Za těchto okolností nelze než uzavřít, že žalobkyně neunesla břemeno tvrzení, které jí v tomto řízení tíží.
22. I kdyby si však soud „*domyslel*“, že žalobkyně považuje za nezákonný zásah nikoli „*nalézací řízení*“, nýbrž daňovou kontrolu od 10. 9. 2017 (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, bod 27), kteřá ovšem není samostatným řízením, nýbrž je dílčím procesním postupem v rámci daňového řízení, žalobě by vyhovět nemohl. V daném případě není mezi účastníky řízení sporné, že lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 neuplynula dříve než 9. 9. 2017 (§ 148 odst. 1 ve spojení s § 148 odst. 3 daňového řádu).
23. Podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Řízením ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je dle názoru soudu nejen řízení o žalobě proti rozhodnutí, kterým byla konkrétní daň stanovena (jinak by zákonodárce použil soudem užitou formulaci, nikoliv formulaci „*v souvislosti se stanovením daně*“), může se jednat o jakékoliv řízení, „*které se zabývá postupem*

správních orgánů při stanovení konkrétní daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 – 45, bod 20), ale též o takové soudní řízení, jehož důsledkem je omezení možnosti správce daně vést konkrétní daňové řízení, resp. činit všechny potřebné úkony směřující k vyměření konkrétní daně (srov. – mutatis mutandis – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, č. j. 5 Afs 4/2008-108). V daném případě správní soudy předběžnými opatřeními uložily (mimo jiné) správcem daně ustanovenému znalci, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní (a současně bylo žalovanému zakázáno ustanovovat L. Z. znalcem ve všech daňových řízeních vedených s žalobkyní - tedy i v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 – 2013), byť znalecké posudky, jak bylo objasněno sub 2, byly nezbytné pro řádné stanovení daně (což nezpochybňovala ani žalobkyně). Tím byla od 20. 6. 2016 do 8. 6. 2017 a od 13. 7. 2017 do 4. 6. 2018 (tj. celkem 468 dnů) omezena možnost správce daně činit všechny potřebné úkony směřující k vyměření daně. Nelze přitom souhlasit s tezí, že správce daně mohl ustanovit jiného znalce. Jednak bylo třeba na rozhodnutí o ustanovení znalce a na rozhodnutí o tom, zda je znalec vyloučen, do jejich zrušení nahlížet jako na věcně správná a zákonná, jednak znalec Z. již většinu znaleckých posudků odevzdal. Za těchto okolností by bylo z hlediska zásady hospodárnosti ustanovení dalšího znalce neobhajitelné, neboť nebylo možno vyloučit, že žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného o (ne)vyloučení znalce bude odmítnuta či zamítnuta. Není přitom pravda, že by žalovaný v důsledku tohoto výkladu těžil ze své protiprávní činnosti. Ostatně lhůta pro stanovení daně se staví i po dobu řízení o žalobách proti rozhodnutí o stanovení daně, která byla následně pro nezákonnost zrušena. Je tomu tak proto, že správci daně je podáním žaloby odejmut předmět řízení z dispozice (správní spis se nachází u soudu a další postup ve věci je závislý na výsledku soudního řízení), a proto je nezbytné, aby byla lhůta pro stanovení daně o uvedenou dobu prodloužena. Výklad, podle kterého by měl být § 41 s. ř. s. či § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu (který je ve vztahu k § 41 s. ř. s. zjevně *lex specialis*) užit v závislosti na tom, jak dopadlo řízení před krajským soudem, byl Nejvyšším správním soudem již v minulosti odmítnut (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011-78).

24. Nad rámec nutného odůvodnění je třeba dodat, že se v daném případě nemohlo užít § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, neboť správní soudy nerozhodují o vyloučení znalce. Správní soud nemůže nezákonné správní rozhodnutí měnit ani nahrazovat vlastním rozhodnutím, nýbrž je může pouze zrušit a věc vrátit správnímu orgánu k dalšímu řízení dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 As 8/2010 – 65). Výjimku v tomto směru představuje právo soudu moderovat trest uložený za správní delikt (§ 78 odst. 2 s.ř.s.). Posouzení konkrétní otázky správním soudem může mít vliv na stanovení výše daně, avšak pouze v tom smyslu, že soud orgány finanční správy zaváže právním názorem a tyto orgány závazný názor promítnou do následného rozhodnutí, nejedná se proto o otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 – 45, bod 20).
25. Ze všech výše uvedených důvodů ke dni vydání tohoto rozsudku (§ 81 odst. 1 s. ř. s.) nedošlo dle názoru krajského soudu k uplynutí lhůty pro stanovení daně, a proto soud žalobu zamítl (§ 81 odst. 3 s. ř. s.).

26. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

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 nejbližze 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.

Pardubice 17. října 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu