



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: fortell s.r.o., IČ 64256197, se sídlem Nádražní 1111, 563 01 Lanškroun**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov, proti **žalovanému: Finanční úřad pro Pardubický kraj, se sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice**, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému **s e** toto právo **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem (§ 82 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“) domáhal vydání rozsudku s návrhem, aby soud rozhodl tak, že „*zahájení daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2011-2013 bylo u žalobce nezákonným zásahem žalovaného*“. Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Předně uvedl, že u něj v minulosti došlo k provedení kontroly daně z příjmů právnických osob za období r. 2008 a 2009, přičemž žalovaný v rámci této kontroly shledal neoprávněné uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj. Toto doměření daně je v současné době

předmětem soudního přezkumu Nejvyšším správním soudem, v řízení vedeném pod sp. zn. 10Afs 24/2014, když žalobce podal kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové vydané v řízení vedeném tohoto soudu pod sp. zn. 52Af 14/2014. Dále uvedl, že „s ohledem na výsledek uvedeného daňového řízení žalovaný u žalobce zahájil dne 9.9.2014 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za období 2011-2013. To navzdory a apelu žalobce na základní zásady správy daní, dle kterých tento považoval zahajování daňových kontrol zaměřených zejména na odpočty na výzkum a vývoj za předčasné a necitlivé. Předčasnost a necitlivost byla spatřována v pochybách o správnosti a zákonnosti vyměření daně, kdy žalobce požadoval vyčkání vyřízení věci Nejvyšším správním soudem“. A právě v zahájení daňové kontroly žalobce spatřoval nezákonný zásah žalovaného. Žalobce s poukazem na „rozumnost a hospodárnost“ požadoval, aby žalovaný posečkal se zahájením kontroly do r. 2015, kdy „lze očekávat vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu“. V případě posečkání se zahájením kontroly by tento postup „zcela předcházet vzniku škod na straně žalobce v případě, že v řízení před Nejvyšším správním soudem bude seznána věcná nesprávnost doměření daně“. Tuto argumentaci uplatnil i u správce daně.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce založil žalobu pouze na jím vytvořené konstrukci, že Krajský soud v Hradci Králové má pochyby o správnosti doměření daně za roky 2008 a 2009 a žaloba se opírá o mylnou argumentaci žalobce. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých názorech uvedených v žalobě.

Krajský soud dospěl v řízení vedeném podle ust. § 82 a násl. s.ř.s. k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Jak vyplývá ze správního spisu, zejména z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9.9.2014, byla u žalobce zahájena daňová kontrola dle § 85 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), týkající se daně z příjmů právnických osob na roky 2011-2013, a to „v rozsahu týkajícího se uplatněných nákladů na výzkum a vývoj a položek uplatněných a vyměřených správcem daně na řádku 242 jednotlivých Příznání k dani z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období“. Žalobce jediný důvod nezákonnosti této daňové kontroly, resp. zahájení daňové kontroly, spatřoval v tom, že bylo „předčasné a necitlivé“ zahajovat tuto daňovou kontrolu, a to s ohledem na skutečnost, že doměření této daně za jiné období, tj. r. 2008 a 2009, které bylo provedeno žalovaným ze stejného důvodu, tj. z údajně neoprávněného uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, bylo v době zahájení předmětné daňové kontroly řízení o kasační stížnosti podané žalobcem proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (v řízení vedené pod sp. zn. 52Af 14/2014), přičemž řízení o kasační stížnosti je vedeno u NSS pod sp. zn. 10Afs 24/2014. Jak vyplývá z výše zmíněného protokolu o zahájení daňové kontroly, zahájení daňové kontroly žalobce považoval za nezákonné.

Základní stěžejní otázkou v dané věci je, zda lze za nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 odst. 1 s.ř.s. považovat zahájení daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob zaměřené na rozsah uplatněných nákladů na výzkum a vývoj za určité zdaňovací období, když v důsledku obdobné daňové kontroly této daně za předcházející období byla tato daň z příjmů právnických osob vyměřena z důvodu neoprávněného uplatnění odpočtu na výzkum a vývoj, přičemž toto doměření daně je předmětem soudního přezkumu. Podle názoru žalobce měl

žalovaný správně s poukazem na „*rozumnost a hospodárnost*“ postupovat tak, aby zahájení této další daňové kontroly zaměřené rovněž na odpočty na výzkum a vývoj nebylo „*předčasné a necitlivé*“. Tuto „*předčasnost a necitlivost*“ spatřuje žalobce v pochybách o správnosti a zákonnosti vyměření daně, když žalobce je názoru, že žalovaný měl vyčkat rozhodnutí NSS uvedené v řízení o kasační stížnosti.

Podle ust. § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „*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, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky, anebo hrozí-li jeho opakování.

Řízení podle ust. § 82 a násl. s.ř.s. směřuje k poskytnutí ochrany v případech, kdy správní orgán zasáhne do práv určité osoby způsobem neumožňujícím využití jiných prostředků obrany, např. žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Ochrana před nezákonným zásahem má tedy subsidiární povahu, když se nejedná o alternativní, zákonem danou rovnocennou možnost domáhat se ochrany veřejných subjektivních práv. Žaloba proti nezákonnému zásahu, pokynu nebo donucení správního orgánu nenahrazuje žalobu proti rozhodnutí správního orgánu a účastník řízení nedisponuje volbou, kterou z těchto žalob považuje za výhodnější, a které řízení tedy bude iniciovat (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4.8.2005, č.j. 2Aps 3/2004-42, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 720/2005). Konstantní soudní judikatura dospěla k závěru, že výsledky daňové kontroly mohou představovat významný zásah do práv daňového subjektu až ve spojení s konečným rozhodnutím (srov. rozsudek NSS ze dne 18.4.2013, č.j. 5Afs 59/2012-32 nebo rozsudek NSS ze dne 18.7.2014, č.j. 6Afs 80/2014-32). Zároveň platí, že ochrana podle § 82 a násl. s.ř.s. je důvodná tehdy, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Pokud není splněna byť jen jediná z uvedených podmínek, nelze ochranu podle § 82 a násl. s.ř.s. poskytnout (srov. rozsudek NSS ze dne 17.3.2005, č.j. 2Aps 1/2005-65). Proces daňové kontroly nemusí vždy vyústit v soudem přezkoumatelné rozhodnutí, zpráva o daňové kontrole není rozhodnutím dle daňového řádu a není ani rozhodnutím ve smyslu § 65 s.ř.s. (srov. rozsudek NSS ze dne 31.8.2005, č.j. 2Afs 144/2004-110). Daňovému subjektu není umožněno brojit teprve v žalobě proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení, přičemž v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu nelze přezkoumat výsledky kontrolního zjištění v daňové kontrole. Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační a autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost (srov. stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8.11.2011, sp. zn. Pl. ÚS st. 33/11). Zahájení daňové kontroly je tedy možné považovat za

nezákonné jedině v případě, kdy v důsledku porušení zmíněných principů je zahájena daňová kontrola bez konkrétních skutečností podložených podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost. V dané věci nelze považovat za takový případ to, jestliže do doby zahájení daňové kontroly byl výsledek předchozí daňové kontroly za jiné zdaňovací období, promítnutý do rozhodnutí správce daně o doměření daně, předmětem soudního přezkumu. V takovém případě totiž platná právní úprava nepřikazuje správci daně, aby daňovou kontrolu nezahájil a „počkal“ s ohledem na „předčasnost a necitlivost“ na výsledek soudního řízení, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí správce daně, které se týká jiného období, než za které byla daňová kontrola zahájena. To by pak argumentum ad absurdum v takových případech mohla být klidně paralyzována činnost správců daně v celé republice v takových případech, když by k žalobcem požadovanému postupu, tedy nezahájení takových daňových kontrol, stačila klidně jedna žaloba a jedno soudní řízení týkající se obdobné daňové problematiky. V takovém případě by dostala ochrana autonomní sféry jednotlivce, a to zcela neúměrným a nezákonným postupem, přednost před veřejným zájmem na stanovení a výběru daní. Krajský soud samozřejmě může chápat žalobce, že má pocit o předčasnosti a necitlivosti, avšak daňové řízení a ochrana veřejného zájmu na stanovení a výběru daní se neřídí pocity či city, ty do správního, resp. daňového řízení, nepatří. Navíc lze poukázat i na skutečnost, že ani případ, kdy jeden soud řeší jednu věc a je podána u jiného soudu žaloba v obdobné věci, kdy v této další obdobné věci soud zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé, tak taková skutečnost sama o sobě ještě nezakládá povinnost soudu, aby takové řízení přerušil (§ 48 odst. 3 písm. d/ s.ř.s.). Proto mutatis mutandis není povinen postupovat správce daně v daňovém řízení podle požadavku žalobce, čili nezahajovat daňovou kontrolu „a vyčkávat“ na výsledek soudního přezkumu, který se týká daně z příjmu za jiné zdaňovací období. To už by nebyla „rozumnost a hospodárnost“, ale „nerozumnost a nehospodárnost“. Krajský soud proto dospěl k závěru, že zahájení zmíněné daňové kontroly nebylo nezákonným zásahem a musel žalobu jako nedůvodnou zamítnout (§ 87 odst. 3 s.ř.s.).

Protože žalobce nebyl úspěšný, neměl právo na náklady řízení, žalovanému toto právo soud nepřiznal, když mu žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í :

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). Případně-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.

V Pardubicích dne 11. února 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová