

U S N E S E N Í

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Olgy Stránské a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: B. K., a. s.**, IČ:, se sídlem, zastoupeného JUDr. Pavlou Henzlovou, advokátkou se sídlem Hošťálkova 392/1a, Praha 6, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 24. 7. 2012, čj. 4334/12-0100-200865,

t a k t o :

- I. Žaloba se o d m í t á.**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**
- III. Žalobci s e v r a c í zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Zaplacený soudní poplatek bude žalobci vrácen z účtu Krajského soudu v Praze do třiceti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 27. 9. 2012 domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým Finanční ředitelství v Praze zamítlo námitky žalobce ze dne 23. 5. 2012 proti Protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly na místě ze dne 16. 5. 2012, čj. 1238/12-2602-201125-1493 (dále též „Protokol“).

Městský soud v Praze usnesením ze dne 12. 10. 2012, čj. 11 Af 40/2012-20, věc postoupil místně příslušnému Krajskému soudu v Praze.

Žalobce v rámci žaloby upozorňuje především na to, že finanční ředitelství v uvedeném protokolu dospělo k nesprávným právním závěrům a dopustilo se pochybení, jimiž jsou nesprávný právní závěr při posouzení platnosti a účinnosti Smlouvy o projektu Batudien, nesprávný výklad Nařízení Komise (ES) č. 1628/2006 v bodu 3.4. Protokolu, nesprávná aplikace a interpretace zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (zákon o investičních pobídkách), ve znění zákona č. 73/2011 Sb. v tomtéž bodu Protokolu, a v neposlední řadě pak žalobce upozornil i na pochybení finančního ředitelství v postupu při provádění dané veřejnosprávní kontroly. Žalobce současně vyjádřil své přesvědčení, že mu svědčí legitimace k podání této žaloby ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť napadené rozhodnutí potvrdilo závěr učiněný v bodě 4 Protokolu, podle něhož žalobce nemá nárok na čerpání slevy na dani z příjmů podle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách a § 35a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 2/2009 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tím byl žalobce zkrácen na svých právech, neboť napadené rozhodnutí představuje úkon, jímž bylo zasaženo do jeho práv a povinností.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu odmítl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí o námitkách není materiálním rozhodnutím správního orgánu ve smyslu § 65 s. ř. s. Tento úkon je ze soudního přezkumu vyloučen a žaloba domáhající se přezkumu rozhodnutí podle zákona vyloučeného je nepřipustná.

Krajský soud v Praze s ohledem na shora reprodukováná stanoviska účastníků přistoupil předně k hodnocení, zde je podaná žaloba přípustná a věcně projednatelná. V dané věci je spor mezi účastníky řízení veden již ohledně samotné právní povahy napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, a soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda toto rozhodnutí je vůbec způsobilé soudního přezkumu. Pokud by tomu tak nebylo, musel by bez projednání věci samé návrh odmítnout jako nepřipustný.

Podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. *„kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti“*. Jak plyne z ustanovení § 70 písm. a) téhož zákona, jsou ze soudního přezkumu výslovně vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími. V otázce povahy úkonů správních orgánů z hlediska jejich soudní přezkoumatelnosti zastává judikatura správních soudů ustálený závěr, že soudně přezkoumatelným je takový úkon správního orgánu, který vykazuje materiální znaky rozhodnutí, bez ohledu na své formální označení. Určujícím kritériem pro soudní přezkoumatelnost je způsobilost správního aktu zasáhnout právní sféru adresáta (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, čj. 6 A 25/2002-42, č. 906/2006 Sb. NSS, případně rozsudek téhož soudu ze dne 18. 4. 2007, čj. 8 As 29/2005-71).

V dané věci se spor o soudní (ne)přezkoumatelnost týká rozhodnutí správního orgánu (finančního ředitelství) o námitkách proti protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly. Jak plyne ze správního spisu předloženého žalovaným, kontrola se v projednávané věci týkala splnění podmínek daných ustanovením § 2 odst. 2 písm. c), e), f) a g) zákona o investičních pobídkách. Žalobci byl na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu č. 90/2008 o příslibu investičních pobídek ze dne 20. 5. 2008, čj. 16595/08/04300/04000, vydán souhlas s poskytnutím investiční pobídky, a to slevy na dani z příjmů dle § 1 odst. 2 písm. a) zákona o investičních pobídkách a dle § 35a zákona o daních z příjmů (doba, po kterou lze slevu na dani čerpat, byla stanovena na deset po sobě bezprostředně následujících zdaňovacích období). Jak plyne z výsledků kontroly zachycených v Protokolu, žalobce *„nesplněním jedné ze všeobecných podmínek stanovených v § 2 odst. 2 písm. g) zákona o investičních pobídkách ... nemá nárok na čerpání slevy na dani z příjmů.“*

Podle ustanovení § 35a zákona o daních z příjmu, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, tedy ve znění zákona č. 2/2009 Sb., poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu, který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání a zaregistroval se podle zvláštního právního předpisu jako poplatník, může, splnil-li všeobecné podmínky stanovené zvláštním právním předpisem a zvláštní podmínky stanovené tímto zákonem, uplatnit slevu na dani (odst. 1), přičemž nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v odstavci 2 citovaného ustanovení [s výjimkou podmínky uvedené v odstavci 2 písm. a)], nebo některou ze všeobecných podmínek stanovených zvláštním právním předpisem, nárok na slevu podle odstavce 1 zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil (odst. 6).

Zvláštním předpisem, který stanoví všeobecné podmínky pro poskytnutí investiční pobídky, je pak právě zákon o investičních pobídkách, který ve svém ustanovení § 2 odst. 2 písm. g), ve znění rozhodném pro projednávanou věc, tedy ve znění zákona č. 159/2007 Sb., určuje, že „*pořizování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rámci investiční akce je možné nejdříve ode dne předložení záměru získat investiční pobídky.*“ Pro kontrolu uplatňování investičních pobídek a pro vyvozování důsledků z porušení podmínek, za kterých byly investiční pobídky poskytnuty, platí podle § 7 odst. 1 téhož zákona zvláštní právní předpisy; tím byl v době posuzované kontroly provedené u žalobce zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění zákona č. 281/2009 Sb. (dále též „zákon o státní kontrole“), podle jehož ustanovení § 15 odst. 1 se o kontrolním zjištění pořizuje protokol, který obsahuje zejména popis zjištěných skutečností s uvedením nedostatků a označení ustanovení právních předpisů, které byly porušeny. Z ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách se pak podává, že zjistí-li se nesplnění zvláštních podmínek, postupuje se podle zvláštního právního předpisu, přičemž toto ustanovení je doplněno odkazem mimo jiné na výše citovaný § 35a zákona o daních z příjmů.

Pokud jde o žalobcem namítaný zásah do jeho práv v důsledku aplikace shora citovaného ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách (resp. § 35a zákona o daních z příjmů) na základě kontrolního závěru, podle něhož žalobce nesplnil jednu ze všeobecných podmínek stanovených v § 2 odst. 2 téhož zákona, je nutno ve shodě se žalovaným správním orgánem předně poukázat na obecný princip plynoucí z judikatury správních soudů (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2004, čj. 5 A 55/2001-68, č. 567/2005 Sb.), podle kterého rozhodnutí o námitkách podle § 18 zákona o státní kontrole zpravidla není samo o sobě úkonem, jímž by byla zakládána práva nebo ukládány povinnosti. Opačná situace nastane tehdy, pokud je žalobci kontrolním protokolem uložena konkrétní povinnost (viz např. okolnosti ve věci, již se zabýval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, čj. 1 As 13/2006-90).

V návaznosti na výše uvedené je pak nutno konstatovat, že v projednávané věci nad rámec kontrolního zjištění v posuzovaném Protokolu žádná konkrétní povinnost žalobci uložena nebyla. Protokol ve své závěrečné části označené jako „shrnutí zjištěných nedostatků“ obsahuje toliko konstatování, že žalobce nesplnil jednu ze všeobecných podmínek a nemá tak nárok na čerpání slevy na dani z příjmů. Z toho však nelze dovodit, že by tímto konstatováním byla žalobci ukládána jakákoliv nová povinnost. Správním úkonem žalovaného bylo v podstatě „potvrzeno“ znění (obsah) protokolu, neboť žalovaný nevyhověl námitkám žalobce proti protokolu. Protokolem ani „rozhodnutím“ žalovaného nedošlo k založení, změně, zrušení nebo závaznému určení práv nebo povinností žalobce. Ke shodným závěrům týkajícím se přezkumu rozhodnutí o námitkách proti protokolu o kontrole plnění všeobecných podmínek stanovených v § 2 odst. 2 zákona o investičních pobídkách dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 2. 2012, čj. 8 As 92/2011-97. Krajský soud v Praze si je vědom toho, že v citované věci projednávané Nejvyšším správním soudem protokol označil kontrolované podmínky za „doposud“ nesplněné, i přesto je nicméně toto rozhodnutí v projednávané věci plně aplikovatelné. Je totiž nutno upozornit především na to, že ustanovení § 5 odst. 5 zákona o investičních pobídkách ani ustanovení § 35a zákona o daních z příjmů mezi „dočasným“ či „definitivním“ nesplněním všeobecných podmínek nerozlišuje, a proto podle názoru zdejšího soudu ani nelze případnou „dočasnost“ nesplnění podmínek považovat za kritérium pro určení soudní přezkoumatelnosti rozhodnutí o námitkách proti Protokolu.

I v projednávané věci tedy platí, že smyslem protokolu o kontrole je zaznamenat určitý skutkový stav (§ 15 - § 17 zákona o státní kontrole), přičemž takto zjištěné skutečnosti

případně kontrolní orgán předává jinému příslušnému orgánu, a teprve ten může učinit konkrétní kroky k nápravě (srov. § 22 téhož zákona). Jinak řečeno, protokol o kontrole je pouze podkladem pro případné rozhodnutí jiného orgánu, jím samotným se však ještě bez dalšího žádná práva ani povinnosti neukládají. Je pravdou, že shora citované ustanovení § 35a zákona o daních z příjmů výslovně předpokládá, že pokud poplatník nedodrží některou ze stanovených všeobecných podmínek, je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Tato povinnost však nutně nemusí být vázána na skutková zjištění učiněná v protokolu, ostatně jak dále plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou podle názoru zdejšího soudu lze v projednávané věci analogicky aplikovat, „*přípis správního orgánu určité osobě, který obsahuje sdělení o stavu určitých věcí nebo určitého řízení, přímo nevynutitelnou výzvu, aby něco učinila, a informaci o případných negativních důsledcích, které tuto osobu za určitých zákonem předvídaných podmínek mohou postihnout, ještě nelze považovat za zkrácení subjektivních práv této osoby*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2005, čj. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS).

Pokud se žalobce neztotožňuje se závěry Protokolu, má za to, že naplňuje podmínky pro slevu na dani, a není tedy zde dán důvod, aby podával dodatečné daňové přiznání (což je v projednávané věci z textu podané žaloby a stanoviska žalobce zjevné), přičemž správce daně naopak shledá, že tato povinnosti žalobci svědčila, bude zcela nutně otázka (ne)splnění všeobecných podmínek plynoucích ze zákona o investičních pobídkách (z hlediska skutkového i právního) předmětem tohoto (případného) daňového řízení zahájeného z moci úřední a dokazování zde prováděného. Součástí takového dokazování sice Protokol může být, nemusí se však jednat o součást stěžejní. Žalobci přitom za těchto okolností nebude odepřeno právo na soudní ochranu ve smyslu čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť případné rozhodnutí správce daně o uložení daňové povinnosti (po vyčerpání opravných prostředků žalobcem) samozřejmě soudnímu přezkumu podléhá. Jinými slovy, napadené rozhodnutí, kterým žalovaný správní orgán zamítl námitky žalobce proti Protokolu, nepředstavuje konečnou „administrativně právní fázi“ postupu příslušných správních orgánů ve věci slevy na dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2014, čj. 9 As 132/2013-87).

S ohledem na výše uvedené proto zdejší soud uvážil, že v projednávané věci není důvod odchylovat se od shora nastíněných závěrů plynoucích z judikatury správních soudů, podle nichž rozhodnutí správního orgánu o námitkách proti kontrolnímu protokolu je vyloučeno ze soudního přezkumu. Dospěl tedy k závěru, že podaná žaloba je podle § 68 písm. e) a § 70 písm. a) s. ř. s. nepřijatelná, a je třeba ji odmítnout za užití § 46 odst. 1 písm. d) téhož zákona.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

Vzhledem k tomu, že návrh byl před zahájením prvního jednání odmítnut, postupoval soud současně podle ustanovení § 10 odst. 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, podle něhož soud za těchto okolností vrátí z účtu soudu zaplacený poplatek. Žalobci se tedy vrací zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Praze dne 22. srpna 2014

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová