



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudce Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **KPS Automobile s.r.o.**
sídlem Malahov 30, 345 61 Puclice
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Trávníčkem
sídlem Jílkova 199, 615 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. 24826/19/5200-11435-711918,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. 24826/ 19/5200-11435-711918, kterým bylo zamítnuto její odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1329191/17/2305-50522-400632 – platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období

roku 2015, kterým byla podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 210 900 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně měla za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, konkrétně v rozporu s daňovým řádem. Procesní postup neměl oporu v zákoně a byl projevem libovůle finančního úřadu, resp. žalovaného, a založil právní nejistotu žalobkyně, resp. všech daňových subjektů. Došlo k porušení práva na spravedlivý proces žalobkyně, bylo postupováno v rozporu se zásadou předvídatelnosti práva a legality, a tedy i platební výměr vydaný za těchto podmínek byl nutně nezákonným rozhodnutím.
3. Finanční úřad uvedl ve sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2017 jako jediný důvod neuznání nároku na odpočet od základu daně to, že předložený projekt výzkumu a vývoje žalobkyně neobsahuje ocenitelný prvek novosti. V připojeném poučení uvedl správce daně s odkazem na ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu, že daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
4. Žalobkyně v souladu s poučením a se zákonem navrhla správci daně pokračování v dokazování a navrhla provedení důkazu přizváním znalce a provedení znaleckého posudku. Následně po tomto návrhu měl správce daně postupovat v souladu se zákonem, tedy v souladu s ustanovením § 90 odst. 3 daňového řádu, které mu umožňuje dvě alternativy dalšího postupu – v případě, že shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájit v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu, nebo, v případě, že neshledá důvody k pokračování v dokazování, povinnost vydat do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.
5. Správce daně nezahájil daňovou kontrolu, ani nevydal do 15 dnů rozhodnutí o stanovení daně. Namísto toho svévolně a v rozporu s daňovým řádem zaslal žalobkyni po uplynutí lhůty 15 dnů sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 4. 2017, ve kterém vyjádřil odlišný právní názor, než ve sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2017, přičemž ale vycházel z totožných důkazů, které pouze, zcela zjevně účelově, hodnotil jiným způsobem.
6. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že změna právního názoru by za určitých okolností mohla být důvodem pro daňovou kontrolu, avšak v tomto případě není nutné kontrolu zahajovat, protože správce daně vycházel ze stejných důkazních prostředků, které pouze jinak posoudil. Žalovaný si tedy byl procesního pochybení finančního úřadu vědom s tím, že tento jeho nezákonný postup v napadeném rozhodnutí relativizoval.
7. Dotčený § 90 daňového řádu vymezuje správci daně jasný postup, jak měl postupovat v dané situaci, od kterého se není správce daně oprávněn odchýlit. Správce daně není oprávněn měnit svůj právní názor účelově podle svých okamžitých potřeb a v reakci na procesní postup daňového subjektu (žalobkyně), ale pouze v souladu s procesními pravidly danými zákonem. V daném případě navrhla žalobkyně v souladu s § 90 odst. 2 daňového

řádu pokračování v dokazování a předložila nové důkazy a návrh na provedení nových důkazů, které správce daně nepřijal, nicméně v dokazování správce daně přesto pokračoval a stávající důkazy hodnotil zcela jinak. Z postupu správce daně lze usuzovat, že správce daně pokračoval ve své podstatě v dokazování, a měl tudíž v souladu se zákonem zahájit daňovou kontrolu. Protože tak neučinil, došlo ze strany správce daně k porušení ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu, a tedy mj. i práva žalobkyně na spravedlivý proces.

8. Pokud správce daně nezamýšlel zahájit daňovou kontrolu, měl ve lhůtě 15 dnů vydat rozhodnutí o stanovení daně (platební výměr). Správce daně ale určitě nebyl oprávněn zaslat žalobkyni nové sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností, jak ve formě sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 4. 2017 rozporu se zákonem učinil. Uvedené sdělení ze dne 19. 4. 2017 bylo nadto vydáno až po zákonné lhůtě stanovené v délce 15 dnů.
9. Nezákonnost platebního výměru byla namítána v odvolání. Žalovaný se ale tímto odvolacím důvodem zabýval pouze marginálně, respektive z něj nevyvodil právem předpokládané důsledky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neposuzoval rozpor platebního výměru se zákonem s ohledem na porušení procesního předpisu, ale z pohledu nezákonnosti zjevně posuzoval pouze hmotněprávní stránku věci a nezabýval se stránkou procesněprávní. Tou se zabýval pouze s odkazem na uplatněnou odvolací námitku nicotnosti, zatímco měl posoudit i nezákonnost postupu správce daně podle § 90 daňového řádu, což ukládá odvolacímu orgánu (žalovanému) ustanovení § 114 odst. 3 téhož zákona.
10. S ohledem na vše výše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí i jemu předcházející platební výměr zrušil a přiznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na zákonnosti postupu správce daně. S uplatněnými odvolacími námitkami se v plném rozsahu vypořádal v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na tomto vypořádání setrval.
12. V daném případě správce daně po obdržení vyjádření žalobkyně ke sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 31. 1. 2017, jež zahrnovalo návrh důkazu znaleckým posudkem, neshledal důvody k pokračování v řízení, a proto zcela oprávněně nepostupoval cestou zahájení daňové kontroly. Současně však správce daně nepřistoupil ani k vydání platebního výměru, neboť po vyhodnocení stejných důkazních prostředků dospěl k odlišnému právnímu názoru než ve shora uvedeném sdělení ze dne 31. 1. 2017, a žalobkyně by tak byla s novým závěrem správce daně seznámena teprve v platebním výměru. Byť § 90 odst. 3 daňového řádu v případě podaného návrhu na pokračování v dokazování předpokládá dva způsoby postupu správce daně, setrval žalovaný na názoru, že v daném případě je stěžejní skutečnost, že správce daně o změně svého právního názoru žalobkyni informoval a poskytl jí dostatečný prostor pro reakci před vydáním platebního výměru. Vzhledem k tomu, že správce daně přehodnotil svůj původní závěr uvedený ve sdělení ze dne 31. 1. 2017, nebyl oprávněn vydat platební výměr zohledňující nový závěr správce daně, aniž by o tom žalobkyni uvědomil. Proto správce daně zaslal žalobkyni sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 4. 2017 a poskytl jí lhůtu k tomu, aby se ke změně závěru správce daně vyjádřila. Žalovaný na podporu svého názoru odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Af 20/2018 ze dne 14. 5. 2019, v

němž se soud rovněž zabýval změnou právního názoru správce daně po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností.

13. Daňový řád, jakožto procesní právní předpis upravující správu daní, koncepčně počítá s možností, že správce daně pochybí, musí však zjednat nápravu adekvátním způsobem, jako tomu bylo podle žalovaného i v tomto případě. Žalovaný přitom v kontextu předloženého spisového materiálu dospěl k závěru, že tato vada není takové intenzity, pro kterou by mělo být napadené rozhodnutí změněno či zrušeno. V této souvislosti lze odkázat na obdobnou situaci řešenou v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2011, č. j. 1 Afs 51/2011-105.
14. Žalovaný současně nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že správce daně změnou právního názoru pokračoval v dokazování. Správce daně vycházel v daném případě ze stejných důkazních prostředků a tyto opětovně posoudil, nedošlo tedy ke shromažďování dalších (nových) důkazních prostředků, ani nebylo nutné zahajovat rozsáhlé dokazování. Případně zahájená daňová kontrola by tak v daném případě zbytečně zatěžovala žalobkyni a minula by se účinkem.
15. Vzhledem k tomu, že žalobkyně námitku stran procesního postupu správce daně spočívajícího ve vydání sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 4. 2017 uplatnila v podaném odvolání ve spojitosti s námitkou nicotnosti platebního výměru, žalovaný se touto námitkou zabýval v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu právě v rozsahu namítané nicotnosti platebního výměru, přičemž uzavřel, že platební výměr nenaplnňuje znaky, které by z něj činily nicotný akt, a samotný postup správce daně pak není způsobilý vyvolat nicotnost platebního výměru. Žalovaný dostal svým povinností vyplývajícím z § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť zhodnotil všechny skutečnosti, mající oporu ve spisu, které byly podkladem pro vydání platebního výměru, jež byl povinen v odvolacím řízení zkoumat a s nimiž se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí podrobně vypořádal. Žalovaný rovněž žalobkyni sdělil, že v rámci odvolacího řízení nevyšly najevo žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobkyní neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok žalobou napadeného rozhodnutí. Rovněž ze sdělení žalovaného uvedeného v bodě 59 žalobou napadeného rozhodnutí, podle kterého žalovaný coby odvolací orgán v kontextu předloženého spisového materiálu dospěl k závěru, že postup správce daně spočívající ve vydání sdělení k výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 4. 2017 a poskytnutí lhůty žalobkyni k tomu, aby se ke změně závěru správce daně vyjádřila, není vadou takové intenzity, pro kterou by měl být platební výměr změněn či zrušen, bylo zřejmé, že se žalovaný zmíněnou námitkou zabýval také ve vztahu k otázce zákonnosti platebního výměru.
16. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV.

Posouzení věci soudem

17. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
18. O věci samé rozhodoval soud bez nařízení jednání, neboť žalovaný s tím souhlasil a žalobkyně se k výzvě soudu nevyjádřila (§ 51 s. ř. s.).

V.

Rozhodnutí soudu

19. Žalobu soud neshledal důvodnou.
20. Žalobkyně v žalobě zpochybňuje správnost procesních kroků správních orgánů učiněných v rámci postupu k odstranění pochybností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.
21. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu platí, že *„nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“*
22. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu platí, že *„neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“*
23. Soud považuje za potřebné předeslat, že podle § 2 s. ř. s. ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným tímto zákonem a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon. Podle v § 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, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak. Z uvedených ustanovení je pro posouzení žaloby podané žalobkyní v této právní věci podstatné, že soudy ve správním soudnictví, jak je zřejmé z citovaných ustanovení, poskytují ochranu veřejným subjektivním právům, a to veřejným subjektivním právům náležejícím konkrétní osobě, která tvrdí, že byla na těchto svých právech zkrácena buď přímo napadeným rozhodnutím, nebo v důsledku porušení svých procesních práv v předcházejícím řízení. Tvrdí-li žalobkyně, že byla na svých veřejných subjektivních právech zkrácena v důsledku porušení svých procesních práv v předcházejícím řízení, pak musí jít o takové porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít nebo mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Porušení procesních ustanovení může mít vliv na zákonnost rozhodnutí pouze tehdy, je-li prokázáno, že bylo žalobci jako účastníku správního řízení zabráněno v možnosti hájit svá hmotná práva, která žalobci náležejí a od kterých odvozuje své potencionální dotčení a na jejichž základě byl účastníkem daného řízení. Není možné být v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu úspěšný, je-li v žalobě tvrzeno procesní pochybení správního orgánu, aniž by bylo zcela konkrétně tvrzeno a jasně popsáno, jakým způsobem to které procesní pochybení mohlo zasáhnout do práv žalobce.
24. Optikou shora uvedeného soud nahlížel na námitku nesprávného postupu správních orgánů v rámci postupu k odstranění pochybností, přičemž ji nemohl shledat důvodnou. Žalobkyně spatřuje pochybení v tom, že prvoinstanční orgán do 15 dnů ode dne vyjádření žalobkyně k výsledku postupu k odstranění pochybností obsaženého ve sdělení ze dne 31. 1. 2017, č. j. 162102/17/2305-00561-402554 nevydal platební výměr, ani nezahájil daňovou kontrolu, nýbrž po změně svého právního názoru vydal dne 19. 4. 2017 sdělení č. j.

861290/17/2305-00561-402554, jímž opakovaně žalobkyni sdělil výsledek postupu k odstranění pochybností. Tento postup se měl žalobkyně negativně dotknout v tom směru, že došlo k porušení jejího práva na „*spravedlivý proces*“, dále „*bylo postupováno v rozporu se zásadou předvídatelnosti práva a legality*“. Je třeba poznamenat, že v žalobě popsané dotčení hmotněprávního postavení žalobkyně je zcela obecné, žalobkyně soudu nepředestřela žádná konkrétní skutková tvrzení stran zásahu do své právní sféry, proto i reakce soudu na takto formulovaný žalobní bod se musí nést v obdobné rovině obecnosti. Soud má za to, že postup správních orgánů v nyní projednávané věci byl vůči žalobkyni zcela transparentní. Prvoinstanční orgán po přehodnocení své původní argumentace dal žalobkyni v rámci opakovaného sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností opětovný prostor k reakci na nově učiněné závěry, které vycházely z nezměněného skutkového stavu. Tohoto prostoru žalobkyně využila dne 31. 5. 2017 a k věci se vyjádřila. Právě popsaný průběh řízení považuje soud za zcela předvídatelný a respektující procesní práva žalobkyně, tj. žalobkyni byla zejména dána možnost seznámit se s důkazy, z nichž správní orgány vycházely, a vyjádřit k jejich hodnocení. Lze proto shrnout, že obsah žalobní argumentace nezavdává důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť procesní postup zvolený prvoinstančním orgánem a následně potvrzený žalovaným nemohl negativně zasáhnout do pozice žalobkyně.

25. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

26. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 1. února 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu