ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **fortell, s.r.o.**, se sídlem Nádražní 1111, Lanškroun, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 17. 10. 2018, čj. 52 Af 11/2018-74,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

I.A Předcházející a související okolnosti

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Hradci Králové (FŘ HK, jehož působnost od 1. 1. 2013 vykonává Odvolací finanční ředitelství) ze dne 21. 12. 2012 byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím správce daně, kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 až 2009, protože žalobkyně neoprávněně odečetla ze základu daně náklady vynaložené na realizaci projektů výzkumu a vývoje. Proti rozhodnutím podala žalobkyně žalobu u krajského soudu, který ji rozsudkem ze dne 22. 1. 2014, čj. 52 Af 30/2013-105, zamítl. Proti rozsudku podala

žalobkyně kasační stížnost. Rozsudkem ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 24/2014-119, NSS zrušil rozsudek krajského soudu a napadená rozhodnutí FŘ HK a zavázal správce daně, aby v dalším řízení ustanovil znalce k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně, ke kterým je třeba odborných znalostí (tj. k řádnému hodnocení projektů výzkumu a vývoje). Rozhodnutím ze dne 3. 11. 2015 ustanovil správce daně znalcem Ing. Lubomíra Zemana. Dne 12. 1. 2016 podala žalobkyně stížnost proti ustanovení znalce, ve které popsala, že Ing. Zeman je jednatelem a spolumajitelem ve společnostech, které jsou přímým konkurentem žalobkyně; stížnost byla ve vyrozumění správce daně ze dne 1. 2. 2016 shledána nedůvodnou.

[2] Dne 29. 2. 2016 vydal správce daně rozhodnutí, kterým ustanovil Ing. Zemana znalcem rovněž v daňových řízeních za zdaňovací období let 2011 až 2013.

[3] Následně dne 1. 3. 2016 žalobkyně vznesla námitku podjatosti Ing. Zemana z důvodu přímého konkurenčního vztahu k žalobkyni; rovněž vyslovila obavy o zneužití svého know-how a obchodního tajemství. Správce daně námitku přiřadil k daňovému řízení za zdaňovací období let 2008 až 2009 a dne 31. 3. 2016 rozhodl, že Ing. Zeman není vyloučen pro podjatost.

[4] Žalobkyně považovala rozhodnutí správce daně o ustanovení znalce ze dne 3. 11. 2015 a ze dne 29. 2. 2016, stejně jako rozhodnutí o jeho nevyloučení ze dne 31. 3. 2016 za nezákonný zásah, a proto se žalobou podle § 82 s. ř. s. podanou u krajského soudu domáhala určení jeho nezákonnosti a přikázání správci daně, aby ustanoveného znalce vyloučil pro podjatost ze všech daňových řízení vedených s žalobkyní. Usnesením ze dne 17. 5. 2016, čj. 52 Af 31/2016-51, krajský soud žalobu odmítl. Proti usnesení krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Usnesením ze dne 16. 6. 2016, čj. 10 Afs 128/2016-43, NSS k návrhu žalobkyně vydal předběžné opatření, kterým Ing. Zemanovi přikázal, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní do doby, než nabude právní moci rozhodnutí NSS o kasační stížnosti proti citovanému usnesení krajského soudu. Rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, čj. 10 Afs 128/2016-68, NSS zrušil usnesení krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS konstatoval, že krajský soud měl odstranit rozpory mezi tvrzeními žalobkyně (směřujícími proti rozhodnutím správce daně) a petitem (na ochranu před nezákonným zásahem); následně měl žalobu věcně projednat.

[5] Žalobkyně odstranila vady žaloby tak, že se nadále domáhala zrušení rozhodnutí správce daně ze dne 31. 3. 2016. Usnesením ze dne 7. 7. 2017, čj. 52 Af 31/2016-101, krajský soud k návrhu žalobkyně vydal předběžné opatření, kterým Ing. Zemanovi uložil, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní do doby, než nabude právní moci rozhodnutí krajského soudu ve věci, případně než nabude právní moci rozhodnutí NSS o kasační stížnosti. Rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, čj. 52 Af 31/2016-195, krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 31. 3. 2016 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že znalec měl být s ohledem na svůj specifický stav k žalobkyni vyloučen pro podjatost. Proti uvedenému rozsudku podal správce daně kasační stížnost, kterou NSS zamítl rozsudkem ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 37/2018-42.

pokračování

I.B Žaloba a rozsudek krajského soudu v této věci

[6] Žalobou podanou dne 20. 2. 2018 u krajského soudu se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. Navrhovala, aby krajský soud určil, že *„vedení nalézacího řízení u žalobkyně na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 - 2013 bylo po 10. 9. 2017 nezákonným zásahem žalovaného"*, a aby krajský soud zakázal žalovanému *„pokračovat v nalézacím řízení na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2011 - 2013"*. V žalobě uvedla, že žalovaný u ní dne 9. 9. 2014 zahájil daňovou kontrolu na uvedenou daň a zdaňovací období. Tříletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně tak uběhla dne 9. 9. 2017. Žalovaný pokračoval v daňové kontrole i po tomto datu, což nenapravil ani po stížnostech žalobkyně, a proto je vedení nalézacího řízení po 10. 9. 2017 nezákonným zásahem. Není správný názor žalovaného, že lhůta byla stavena v důsledku řízení před správními soudy, v nichž soudy přezkoumávaly otázky související s ustanovením znalce Ing. Zemana v daňových řízeních vedených se žalobkyní. Žalovaný navzdory včasným výtkám žalobkyně jmenoval znalcem podjatou osobu. V době, kdy podle žalovaného byly dány překážky stavící lhůtu, mohl žalovaný zrušit ustanovení Ing. Zemana a jmenovat znalce nového. Lhůta pro stanovení daně podle žalobkyně nemohla být v daném případě stavena řízeními před soudy souvisejícími se jmenováním znalce v daňovém řízení.

[7] Krajský soud shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. Podle krajského soudu žalobkyně neunesla své břemeno tvrzení, protože toliko konstatovala, že nezákonným zásahem je vedení nalézacího řízení, avšak neuvedla, na jakých svých právech je tvrzeným zásahem krácena. Nesdělila ani to, jaký konkrétní nezákonný krok vůči ní žalovaný v nalézacím řízení dosud učinil. Krajský soud dle svého názoru není oprávněn „domýšlet" za žalobkyni její žalobní tvrzení. Pokud by si však „domyslel", že žalobkyně považuje za nezákonný zásah nikoliv nalézací řízení, ale daňovou kontrolu od 10. 9. 2017, ani tak by nemohl žalobě vyhovět. V daném řízení je podstatné, že správní soudy předběžnými opatřeními uložily Ing. Zemanovi, aby se zdržel vykonávání znalecké činnosti ve všech daňových řízeních vedených se žalobkyní. Tím byla omezena možnost žalovaného činit všechny potřebné úkony směřující k vyměření daně. Žalovaný přitom nemohl ustanovit jiného znalce, protože na rozhodnutí o ustanovení Ing. Zemana a jeho nevyloučení bylo třeba nahlížet jako na věcně správná a zákonná až do jejich zrušení, znalec již odevzdal většinu znaleckých posudků a jiný postup by byl v rozporu se zásadou hospodárnosti. Podle krajského soudu se tedy lhůta pro stanovení daně stavila bez ohledu na to, že napadená rozhodnutí o ustanovení a nevyloučení znalce soudy pro nezákonnost zrušily.

II. Kasační stížnost, replika a duplika stěžovatelky, vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Podle stěžovatelky je zcela nesprávný názor krajského soudu, že nedostatečně specifikovala nezákonný zásah, a tedy neunesla břemeno tvrzení. Stěžovatelka uvedla, že žalovaný i přes její stížnosti pokračoval v úkonech nalézacího řízení po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Takový postup může představovat nezákonný zásah

do práv daňového subjektu. Není pravda, že by si krajský soud musel podstatu nezákonného zásahu domýšlet; ostatně krajský soud žalobu neodmítl, ale věcně ji projednal.

[10] Dále stěžovatelka konstatovala, že krajský soud „dezinterpretoval skutkový stav". Zaprvé, stěžovatelka se bránila ustanovení znalce Ing. Zemana v daňových řízeních vedených se stěžovatelkou od prvního okamžiku, kdy se o něm dozvěděla, a to ještě před vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 2. 2016 o ustanovení znalce Ing. Zemana v daňovém řízení za zdaňovací období let 2011 až 2013. Žalovanému tedy byly známy okolnosti svědčící o podjatosti Ing. Zemana, a proto jej neměl ustanovit znalcem, ale měl jmenovat jinou vhodnou osobu. Uvedené pochybení vedlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně, aniž byl vydán nezbytný znalecký posudek. Zadruhé, není pravda, že by nebylo možné jmenovat jiného znalce z důvodu zásady procesní ekonomie, protože Ing. Zeman již odevzdal většinu znaleckých posudků. V červnu 2016 Ing. Zeman vedl komunikaci se stěžovatelkou ohledně doložení dalších podkladů pro znalecký posudek a po tomto datu již s ohledem na vydaná předběžná opatření nemohl v práci pokračovat. Hospodárným postupem by naopak bylo včas zrušit jmenování uvedeného znalce a určit jinou vhodnou osobu.

[11] Stěžovatelka namítla nesprávné právní posouzení věci krajským soudem v důsledku chybného výkladu § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle stěžovatelky je vždy nutné posoudit, zda byl předmět nalézacího řízení zcela odňat ze sféry vlivu správce daně, a tedy jestli měl správce daně možnost pokračovat i přes probíhající soudní řízení, nebo mu nezbývalo než vyčkat jeho výsledku. V daném případě žalovaný již v době před ustanovením Ing. Zemana znalcem pro zdaňovací období let 2011 až 2013 věděl o námitkách stěžovatelky. Nejpozději v okamžiku vydání předběžného opatření NSS již žalovaný musel tušit neudržitelnost ustanovení uvedeného znalce, a proto měl přistoupit k jeho vyloučení pro podjatost a jmenování nového znalce. Žalovaný tak neučinil ani po vydání rozsudku NSS ze dne 11. 5. 2017, přestože ve světle tohoto rozhodnutí nemohly obstát jeho argumenty podporující ustanovení znalce Ing. Zemana. Žalovaný mohl a měl pokračovat v nalézacím řízení a ustanovit jiného znalce, aby dodržel § 77 daňového řádu a základní zásady daňového řízení. Podle stěžovatelky žalovaný i nadále disponoval předmětem řízení a správním spisem (soudu mohl poskytnout toliko kopie části spisu); nebyl závislý na výsledku soudního řízení, které přímo nesouviselo se stanovením daně za zdaňovací období let 2011 až 2013. Výklad předestřený krajským soudem není ani odrazem úmyslu zákonodárce popsaného v důvodové zprávě k daňovému řádu. Závěr rajského soudu by byl správný pouze v případě, že by Ing. Zeman byl „jedinou osobou na světě", která mohla podat znalecký posudek; tak tomu však není. Na podporu tohoto tvrzení stěžovatelka doložila kopie listin ze správního spisu, které se týkají pozdějšího ustanovení nového znalce. Podle stěžovatelky to, co lze ve jménu zachování prekluzivní lhůty akceptovat v prvních letech jejího běhu, nemusí být ospravedlnitelné po více letech daňových kontrol a soudních sporů.

[12] Stěžovatelka rovněž uvedla, že v důsledku postupu žalovaného lze důvodně pochybovat o nepodjatosti úředních osob, jež jmenovaly znalce Ing. Zemana. O odměňování správců daně za „doměrky" v oblasti odpočtu na podporu výzkumu a vývoje

pokračování

se hovoří již delší dobu a informovala o tom i média. Stěžovatelka navrhla k důkazu internetové články z webu ihned.cz.

[13] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v době, kdy ustanovil znalce, jej nemohl považovat za podjatého pouze na základě námitky stěžovatelky, kterou považoval za nedůvodnou. Proto bylo nutné vyčkat ve věci možné podjatosti Ing. Zemana na konečné rozhodnutí soudů, což zcela odpovídá smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Konečné rozhodnutí bylo vydáno až 16. 5. 2018. Do té doby bylo nutné považovat rozhodnutí o ustanovení znalce za věcně správné a zákonné. Také vzhledem k rozpracovanosti znaleckého posudku Ing. Zemanem bylo hospodárné vyčkat na rozhodnutí soudu. V případě, že by soudy posoudily námitku podjatosti znalce jako nedůvodnou, vznikly by žalovanému neúčelné náklady na další znalecký posudek. Teprve po zrušení pravomocného rozhodnutí o ustanovení znalce mohl žalovaný přistoupit ke jmenování jiného znalce a následně posoudit výši daně. Žalovaný nemůže kvůli vytrvalému podávání námitek podjatosti ustanovovat stále nové znalce. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu o neunesení břemene tvrzení a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[15] V replice, duplice a triplice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že soudní řízení o tom, zda je Ing. Zeman podjatý nebo ne, nebylo od počátku „sporem dvou rovnocenných názorů“, který nakonec vyhrála stěžovatelka. Soudní řízení se navíc týkalo zdaňovacího období let 2008 a 2009, u něhož „spor“ o znalce započal. Žalovaný již v okamžiku jmenování Ing. Zemana měl řadu indicií o jeho podjatosti; nemohl jej tedy v dobré víře jmenovat. K vyloučení znalce postačí pouhá pochybnost o jeho nepodjatosti. Stěžovatelka nyní nemůže být „postižena“ prodlužováním nalézacího řízení. Žalovaný nemůže tvrdit, že ustanovení Ing. Zemana bylo v době jeho jmenování zákonné a věcně správné, jestliže měl k dispozici informace o jeho přímé konkurenci se stěžovatelkou a o průběhu soudního řízení ve věci podjatosti. Nadto měl možnost ve smyslu § 77 daňového řádu Ing. Zemana jednoduše zprostit a jmenovat nového znalce. Stěžovatelka v žádném případě nesledovala svými námitkami vůči znalci žádnou obstrukční taktiku. Jakákoliv případná nehospodárnost vznikla nezákonným postupem žalovaného a musí jít pouze k jeho tíži. Dále stěžovatelka zopakovala svou argumentaci ohledně motivace správců daně, jíž jsou odměny za odmítnutí nároku na odpočet na podporu výzkumu a vývoje. K tomu opět navrhla k důkazu internetový článek z webu ihned.cz.

[16] Žalovaný ve vyjádřeních k replice a duplice stěžovatelky setrval na svém dosavadním stanovisku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] K úvodní výtce stěžovatelky, že krajský soud pochybil, pokud učinil závěr o jejím neunesení břemene tvrzení, NSS konstatuje následující. Stěžovatelka v žalobě dostatečně vysvětlila, co považuje za nezákonný zásah (viz bod [6] tohoto rozsudku). Krajský soud zjevně pochopil žalobní bod i to, čeho se stěžovatelka domáhá (petit); právě proto žalobu meritorně projednal. Úvahy krajského soudu o tom, jak by podle něj měla zásahová žaloba vypadat a že si musel obsah žaloby „domyslet", jsou až příliš rozsáhlé a v podstatě nadbytečné; postačilo by, pokud by se krajský soud omezil na stručné a věcné konstatování toho, čeho stěžovatelka chtěla žalobou nepochybně docílit. Mohl tak například shrnout, že daňová kontrola je souborem dílčích úkonů správce daně, které byly konány v rámci nalézacího daňového řízení. Účelem tohoto nalézacího řízení bylo stanovit daň, resp. změnu poslední známé daně, což lze učinit pouze ve lhůtě pro stanovení daně. Pokud by tato prekluzivní lhůta uběhla, nemělo být dále vedeno nalézací řízení, v rámci něhož probíhala daňová kontrola. Stěžovatelka se zjevně cítila být dotčena na svých právech prováděním daňové kontroly (v rámci nalézacího řízení), ačkoliv dle jejích tvrzení již nemohlo dojít ke změně daňové povinnosti. Pokud by to byla pravda, nezbylo by než konstatovat, že správce daně zasahoval do její právní sféry, aniž k tomu měl zákonný podklad (srov. rozsudky NSS ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39, ze dne 12. 9. 2018, čj. 1 Afs 79/2018-29). Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je ovšem podstatné, že stěžovatelka nebyla popsaným postupem krajského soudu nijak zkrácena na svých právech, protože krajský soud obsah žaloby vyčerpal a věcně ji projednal. Uvedený postup krajského soudu sám o sobě nemůže vést ke zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] V dané věci je hlavní spornou otázkou, zda řízení vedené u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 31/2016 a u NSS pod sp. zn. 10 Afs 128/2016 jsou řízeními vedenými v souvislosti se stanovením daně před soudem ve správním soudnictví, která ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu stavila lhůtu pro stanovení daně u stěžovatelky za zdaňovací období let 2011 až 2013. Rovněž je třeba zabývat se tím, zda na zodpovězení uvedené otázky mohla mít vliv skutečnost, že stěžovatelka již před ustanovením znalce pro zdaňovací období let 2011 až 2013 vyslovila své pochyby o nepodjatosti ustanoveného znalce Ing. Zemana.

[20] Podle § 148 odst. 4 písm. a) 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*.

[21] Řízením vedeným *v souvislosti* se stanovením daně soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem je takové řízení, které má zásadní význam pro stanovení daně, a tedy nepochybný (byť hypotetický) dopad na to, jak správce daně v konečném důsledku rozhodne v probíhajícím daňovém řízení. Smyslem a účelem citovaného ustanovení zjevně není stavit lhůtu pouze v případě, že je napadeno samotné rozhodnutí o stanovení daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, jímž se odvolání zamítá a potvrzuje daňový výměr (jak stěžovatelka dovozovala z důvodové zprávy k § 148 daňového řádu, z jejíhož kontextu však podle NSS takto restriktivní výklad dovodit nelze). Pro stavení lhůty dle citovaného ustanovení je nezbytné, aby 1. bylo vedeno řízení před správním soudem nebo Ústavním soudem, a zároveň aby 2. takové řízení mělo přímou souvislost se stanovením daně. Přímou souvislost se stanovením daně nemá například žaloba proti stanovení záznamní

povinnosti či zajišťovacímu příkazu, protože jejich soudní přezkum nijak správci daně nebrání, aby v řízení pokračoval (srov. Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, k § 148).

[22] Lhůta pro stanovení daně může být ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu stavena také v důsledku řízení před správním soudem, kterým je napadeno rozhodnutí správce daně přímo nestanovující daň, ale úzce související se stanovením daně, u kterého žaloba nemá odkladný účinek, ale soud v řízení vydá předběžné opatření podle § 38 s. ř. s., jímž správce daně omezí v možnosti vést daňové řízení a účinně konat další úkony směřující k vyměření daně (srov. *a contrario* rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2008, čj. 5 Afs 4/2008-108).

[23] Lhůta pro stanovení daně se podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu staví bez ohledu na výsledek řízení před soudem ve správním soudnictví. Uvedená lhůta neběží ani po dobu řízení o kasační stížnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 9. 2012, čj. 8 Afs 29/2011-78, č. 2746/2013 Sb. NSS).

[24] V projednávané věci nastala vcelku výjimečná situace, v níž správní soudy připustily soudní přezkum rozhodnutí žalovaného o tom, že znalec Ing. Zeman není vyloučen pro podjatost z daňových řízení vedených u stěžovatelky. Ustanovení znalce bylo pro stanovení daně nezbytné a bez znalce z příslušného oboru nebylo možné v daňovém řízení pokračovat. Jakkoliv se řízení před krajským soudem ve věci sp. zn. 52 Af 31/2016 v konečném důsledku týkalo pouze rozhodnutí o nepodjatosti znalce v řízeních za zdaňovací období let 2008 až 2009, v tomto řízení i v řízení před NSS vedeném pod sp. zn. 10 Afs 128/2016 byla vydána předběžná opatření, která zakazovala znalci Ing. Zemanovi, v té době ustanovenému rovněž v řízení pro zdaňovací období let 2011 až 2013, vykonávat znaleckou činnost *ve všech daňových řízeních* vedených se stěžovatelkou do doby, než nabudou právní moci rozhodnutí správních soudů v citovaných soudních řízeních.

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že žalovaný věděl o jejích výtkách vůči Ing. Zemanovi již v době, kdy jej ustanovil také pro daňové řízení za zdaňovací období let 2011 až 2013; žalovaný měl dle jejího názoru zprostit Ing. Zemana a ustanovit jiného znalce, a tedy mohl pokračovat v daňovém řízení. K tomu NSS konstatuje, že ačkoliv soudy následně vyslovily názor, že Ing. Zeman je podjatý z důvodu přímé konkurence vůči stěžovatelce, v postupu žalovaného při ustanovení znalce nelze shledat natolik závažný exces, který by bez dalšího vedl k závěru, že žalovaný měl povinnost od počátku postupovat zcela jinak (a proto nemohla být stavena lhůta pro stanovení daně). Jakkoliv se tedy soudy nakonec neztotožnily s názorem žalovaného o nepodjatosti znalce Ing. Zemana, nelze žalovanému upřít, že v rozhodnutí o jeho ustanovení popsal způsob výběru i důvody, které k ustanovení vedly (teoretické i praktické odborné znalosti, vzdělání, odborné publikace Ing. Zemana v dané oblasti a zkušenost se zpracováním posudků, odborné přednášení). Žalovaný se k námitkám podjatosti podrobně vyjádřil také ve vyrozumění o vyřízení stížnosti stěžovatelky ze dne 1. 2. 2016 a v (teprve později zrušeném) rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016 o nevyloučení znalce Ing. Zemana. Za takové situace bylo z pohledu žalovaného logické, aby vyčkal rozhodnutí soudů, které teprve měly posoudit, zda přisvědčí jeho názoru na osobu Ing. Zemana, nebo jej zavážou k tomu,

aby tohoto znalce vyloučil pro podjatost. Nadto musel žalovaný respektovat vydaná předběžná opatření.

[26] NSS připomíná, že u správních rozhodnutí se uplatňuje zásada presumpce správnosti správního aktu, a proto nelze dovodit jejich zánik *ex lege* ani „okamžité“ zpochybnění podáním žaloby ke správnímu soudu, pokud takové účinky výslovně nepřipouští právní úprava (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2017, čj. 2 Afs 76/2017-45).

[27] Žalovaný měl jistě možnost v průběhu soudního přezkumu zprostit Ing. Zemana a ustanovit znalce jiného, čímž by stěžovatelku uspokojil (k uspokojení žalobce srov. § 62 s. ř. s.). V žádném případě však takto žalovaný postupovat nemusel; taková povinnost totiž z žádného právního předpisu neplyne. Vzhledem k uvedenému NSS nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že žalovaný byl od počátku povinen ustanovit v daňovém řízení pro zdaňovací období let 2011 až 2013 jiného znalce, protože mu byly známy stěžovatelčiny pochybnosti o Ing. Zemanovi. Stejně tak nelze stěžovatelce přisvědčit, že žalovaný byl povinen již v průběhu řízení před krajským soudem a před NSS reagovat na předběžná opatření, bezodkladně zprostit Ing. Zemana a ustanovit znalce jiného. Pro úplnost je vhodné poznamenat, že úvaha krajského soudu o hospodárnosti postupu žalovaného byla podpůrným, nikoliv nosným argumentem napadeného rozsudku.

[28] Vzhledem ke všemu výše uvedenému lze shrnout, že žalovaný nijak nepochybil, pokud vyčkal rozhodnutí krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 52 Af 31/2016. Konečné rozhodnutí krajského soudu o tom, zda rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2016 o nevyloučení znalce Ing. Zemana pro podjatost bylo nezákonné, bylo nezbytné k tomu, aby žalovaný mohl činit další úkony směřující ke stanovení daně pro zdaňovací období let 2011 až 2013. Teprve právní mocí rozsudku krajského soudu č. j. 52 Af 31/2016-195 pominuly účinky předběžného opatření vydaného v soudním řízení, kterým bylo ustanovenému znalci Ing. Zemanovi zakázáno vykonávat znaleckou činnost ve všech daňových řízeních se stěžovatelkou. V důsledku předběžných opatření vydaných NSS a krajským soudem tedy byla stavena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, jak správně posoudil krajský soud v napadeném rozsudku. NSS neshledal, že by názor krajského soudu byl v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Z výše provedeného posouzení námitek stěžovatelky je zřejmé, že v dané věci není přiléhavý ani její názor, podle něhož výklad „ve jménu zachování prekluzivní lhůty“ nelze v některých případech akceptovat po více letech daňových kontrol a soudních řízení.

[29] S ohledem na vše výše uvedené NSS uzavírá, že krajský soud posoudil věc správně, pokud stěžovatelčinu žalobu zamítl. Daňová kontrola, resp. nalézací řízení u stěžovatelky týkající se daně za zdaňovací období let 2011 až 2013 nemohly být nezákonné ze stěžovatelkou namítaného důvodu, a sice uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dne 9. 9. 2017. Kasační námitky nesprávného posouzení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně krajským soudem a vlivu soudních řízení týkajících se podjatosti znalce Ing. Zemana na běh lhůty nejsou důvodné.

[30] K námitce podjatosti úředních osob, jež jmenovaly Ing. Zemana a které podle stěžovatelky konaly se záměrem získat odměnu za doměření daně, NSS (pomine-li vůbec možnost takovou námitku v rámci podané zásahové žaloby uplatnit) konstatuje, že tuto

pokračování

námitku stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, a proto je nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Vzhledem k uvedenému by bylo nadbytečné, aby NSS prováděl stěžovatelkou navržené důkazy internetovými články.

[31] Ke kopiím listin ze správního spisu, které stěžovatelka doložila ke kasační stížnosti, NSS pro úplnost konstatuje, že obsahem správního spisu se podle ustálené judikatury správních soudů nedokazuje (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2016, čj. 7 As 164/2016-38, ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69).

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti úspěch neměla a žalovanému, který měl ve věci úspěch a měl by právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady s tímto řízením nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. dubna 2019

Ondřej Mrákota
předseda senátu