



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **fortell s. r. o.**, se sídlem Nádražní 1111, Lanškroun, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 38/2014 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - fortell s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 38/2014 - 36, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 38/2014 - 36, zamítl žalobu společnosti fortell s. r. o., kterou se domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, jenž měl spočívat v nezákonné daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 - 2013.

Krajský soud při svém rozhodování nejprve vyšel z toho, že u žalobkyně byla již dříve zahájena daňová kontrola dle ust. § 85 a násl. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a že se tak stalo u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2008 a 2009. Výsledkem této kontroly bylo zjištění o krácení daně ze strany žalobkyně v souvislosti s neuznáním vykazovaných nákladů na výzkum a vývoj, uplatněných na ř. 242 jednotlivých

daňových příznání. Ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009 došlo posléze k doměření daně žalobkyni a k zamítnutí jak odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí, tak i navazující správní žaloby vedené pod sp. zn. 52 Af 14/2014. Žalobkyně podala proti zamítavému rozsudku krajského soudu i kasační stížnost, která je nyní vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 10 Afs 24/2014. O této kasační stížnosti žalobkyně však ke dni vydání rozsudku krajského soudu v projednávané věci nebylo dosud kasačním soudem rozhodnuto.

V nyní projednávané věci se žalobkyně domáhá u správního soudu ochrany před „nezákonnou kontrolou daní žalobkyně za léta 2011-2013“, která s ní byla zahájena z důvodu informací, jež mají původ ještě v dřívější daňové kontrole za rok 2008 a 2009 a která již skončila uvedeným pravomocným dodatečným doměřením daně žalobkyni. Důvodem zahájení nyní dovozané daňové kontroly jsou také neoprávněně uplatňované náklady vykazované jako náklady na výzkum a vývoj.

Krajský soud si nejprve položil stěžejní otázku, zda lze za nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 a násl. s. ř. s. považovat zahájení daňové kontroly, jejímž předmětem je kontrola daně žalobkyně se zaměřením na její náklady vynaložené v kontrolovaných letech na výzkum a vývoj, když v důsledku obdobné kontroly za předchozí období byla daň z příjmů právnických osob žalobkyni již nejen pravomocně vyměřena, ale i pravomocně přezkoumána správním soudem (zejména s ohledem na žalobkyní argumentovanou „nerozumnost a nehospodárnost“ této nové kontroly, jakož i její „předčasnost a necitlivost“).

Krajský soud podanou žalobu zamítl, neboť zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za léta 2011 - 2013 ze strany žalovaného správního orgánu není nezákonným zásahem. Zahájení daňové kontroly sice lze v určitých případech považovat za nezákonný zásah ve smyslu ust. § 82 s. ř. s. a násl., ale v této věci tomu tak není. Je tomu tak proto, že žalovaný měl jednoznačné podezření o krácení daně žalobkyni. Tomuto názoru svědčilo to, že žaloba proti pravomocnému doměření daně za předchozí období let 2008 a 2009 z téhož důvodu, již byla pravomocně zamítnuta. Za situace, kdy právní předpis neukládá žalovanému správnímu orgánu nezahájit daňovou kontrolu, probíhá-li zde jiné řízení o zákonnosti doměření daně žalobkyni z téhož titulu, ale za jiné zdaňovací období, nelze považovat kontrolu pozdějšího zdaňovacího období ani za předčasnou, ani za necitlivou, či nerozumnou. Právě naopak, pokud by správní orgán se zahájením daňové kontroly vyčkával, bylo by jeho jednání nerozumné. Mohla by tak být dokonce paralyzována celá daňová správa, kdyby jednotliví správci daně čekali se zahájením kontroly do okamžiku, kdy bude sporná - věcně totožná otázka v jiné věci (u jiného subjektu či správce daně) definitivně ukončena, tedy např. až rozhodnutím kasačního nebo i Ústavního soudu. Marně by totiž uplynula lhůta k možnému doměření daně. Žalovaný tedy za stavu, kdy v předchozích věcech žalobkyně bylo zahájeno soudní řízení o přezkoumání zákonnosti doměření daně žalobkyni za roky 2008 a 2009, nebyl povinen vyčkávat na výsledek takového řízení. Krajský soud proto uzavřel, že zahájení daňové kontroly u žalobkyně nebylo nezákonným zásahem, a podanou žalobu zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka především ve své kasační stížnosti vytýčila teoretické otázky možné ochrany před nezákonným zásahem a uvedla, že u ní správce daně při kontrole daně za rok 2008 a 2009 našel koncepční selhání při uplatňování odpočtů na vědu a výzkum. Správce daně totiž dospěl k závěru, že vědu a výzkum vůbec neuskutečňovala. Otázka, zda vědu a výzkum uskutečňovala

pokračování

či nikoliv byla posuzována krajským soudem v rámci žalobního řízení ve věci jí doměřené daně za roky 2008 až 2009, a nyní je řešena Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 10 Afs 24/2014.

Z těchto důvodů se domnívá, že správce daně u ní zahájil daňovou kontrolu za rok 2011 – 2013 dne 9. 9. 2014 za účelem doměření daně jen v souvislosti s jejím koncepčním selháním v otázce nákladů na vědu a výzkum, které přesahovaly zdaňovací období let 2008 a 2009. Podle jejího názoru je proto prováděná daňová kontrola nezákonná. Je tomu tak proto, že správce daně byl veden jediným úmyslem, a to doměřit jí daň i v dalších zdaňovacích obdobích.

Správce daně proto měl vyčkat na výsledky soudního sporu v předestřené otázce oprávněnosti nákladů na vědu a výzkum. Toto ale neučinil. Tím, že daňovou kontrolu naopak u ní zahájil, postupoval svévolně, což nelze v demokratickém právním státě připustit. Ve smyslu zásady přiměřenosti měl vyčkat do doby, než bude o sporu s konečnou platností rozhodnuto nezávislým soudem. Nic mu ani nebránilo, aby nejprve zahájil kontrolu daně za rok 2011 a teprve až v následujících letech kontrolu daně za léta 2012 a 2013. Jeho postup byl proto nepřiměřený. Správce daně tak postupoval v rozporu s principem minimalizace zásahů a jejich proporcionality.

Nezákonnost prováděné daňové kontroly je třeba dovodit i z na sebe navazujícího postupu krajského soudu, který nejprve její žalobu proti doměření daně z uvedeného titulu zamítl a posléze u jiného žalobce se stejnou spornou materií (*žalobce: Alema Lanškroun, a. s., sp. zn. 52 Ad 14/2014*) řízení přerušil až do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o její kasační stížnosti. Správní soud tak učinil zřejmě na základě jejich argumentů, když nabyt pochybnosti o správnosti svého předešlého rozhodnutí vedeného pod sp. zn. 10 Afs 24/2014.

Není ani přiléhavý názor krajského soudu spočívající v tom, že pokud by správce daně vyčkal na konečné rozhodnutí ve sporu před správním soudem, došlo by tím k paralyzování výkonu daňové správy. Je tomu tak proto, že by se v obdobných případech mělo především posečkat nebo přerušit daňové řízení, aby nedocházelo ke svévolným postupům.

Stěžovatelka má ze všech uvedených důvodů za to, že Nejvyšší správní soud by měl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný Finanční úřad pro Pardubický kraj ve svém písemném vyjádření považuje kasační stížnost stěžovatelky za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Především se ztotožňuje se závěrem krajského soudu v tom, že „platná právní úprava nepřikazuje správci daně, aby daňovou kontrolu nezahajoval pro předčasnost a necitlivost, nebo aby vyčkal soudního rozhodnutí. Reálnou oporu nemají ani domněnky stěžovatelky, že krajský soud přerušil své řízení z důvodů pochybností o správnosti svého předchozího rozhodnutí (ve věci daně za rok 2008 a 2009, která byla stanovena stěžovatelce). Krajský soud tak učinil z důvodu nutnosti vyčkat judikatury vyšší instance (když toto řízení sám vyvolal svým rozsudkem) a nikoliv proto, že by snad měl pochybnosti o věcné správnosti svého předešlého rozsudku. V tomto směru jde o účelovou konstrukci vytvořenou na základě mylné argumentace stěžovatelky. Z těchto důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že se stěžovatelka před krajským soudem domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného ze dne 9. 9. 2014, který měl spočívat

v nezákonném zahájení daňové kontroly u stěžovatelky, konkrétně ohledně daně z příjmů právnických osob za léta 2011 až 2013.

Krajský soud přitom dospěl k závěru, že zahájení uvedené kontroly nebylo nezákonným zásahem, a proto žalobu zamítl.

Tento rozsudek stěžovatelka napadá nyní projednávanou kasační stížností.

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 nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Otázkou, kdy lze za nezákonný zásah považovat i zahájení daňové kontroly se správní soudy zabývaly již dříve. Bylo tomu tak např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, dostupném na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „I. Zahájení i provádění daňové kontroly (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. II. Taková žaloba je přípustná pouze poté, kdy žalobce bezvýsledně vyčerpal právní prostředek stanovený podle zákona k jeho ochraně (§ 85 s. ř. s.). Tímto právním prostředkem jsou námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Lhůta pro podání takové žaloby (§ 84 s. ř. s.) počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek (§ 16 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), popřípadě od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.“

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tak navázal na předchozí rozsudek tohoto soudu ze dne 3. 6. 2004, č. j. 2 Afs 17/2003 - 54, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž byl vysloven právní názor, že: „Pokud správce daně v rozporu se zákonem zahájil a provádí daňovou kontrolu, jedná se o zásah ve smyslu 82 s. ř. s. Žaloba proti němu je však vyloučena existencí jiného zákonného prostředku k ochraně a nápravě (§ 85 s. ř. s.)“.

Jak již bylo uvedeno, v projednávané věci dospěl krajský soud k závěru, že postup žalovaného nebyl nezákonným zásahem a proto žalobu stěžovatelky zamítl.

Chtěla-li být stěžovatelka za tohoto stavu úspěšná, bylo třeba, aby [vyjma možného důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] především namítala nesprávnost právního názoru krajského soudu, že není nezákonným zásahem úkon žalovaného ze dne 9. 9. 2014, spočívající v zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob u stěžovatelky za rok 2011 až 2013, se zaměřením na jí uplatňované náklady na vědu a výzkum (byť by při tom vycházel i z indicí, které získal v jiném daňovém řízení – zde při kontrole daně z příjmů stěžovatelky za léta 2008 a 2009).

Stěžovatelka tedy měla ve své kasační stížnosti snést skutkové a právní důvody, které by svědčily o nezákonnosti vysloveného právního závěru krajského soudu (např. aby tvrdila a prokázala, že v případě zahájení této kontroly nejde o běžný výkon pravomoci žalovaného vůči stěžovatelce jako poplatníku daně, ale že jde o zásah, který především nemá oporu v zákoně (je nezákonný, popřípadě šikanózní) a že tuto otázku posoudil krajský soud nesprávně. Takto ale stěžovatelka nepostupovala.

Stěžovatelka ve svém mimořádném opravném prostředku jen proklamuje, že zahájení kontroly bylo v jejím případě šikanózní, svévolné a že ve své podstatě bylo projevem prosté

pokračování

arogance moci žalovaného. Posléze namítá, že krajský soud otázku nezákonnosti zahájení daňové kontroly posoudil nesprávně, včetně jejího ústavního rozměru. Nejvyššímu správnímu soudu však již ale neozřejmí, jaké konkrétní závěry a k nim se vztahující úvahy krajského soudu k posouzení uvedeného úkonu žalovaného správního orgánu považuje za věcně nesprávné, nezákonné, mylné či vyvrácené.

Nejvyšší správní soud je v soudním řízení správním vázán (až na výjimky) především dispoziční zásadou (srov. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), což také znamená, že mu nepřísluší vyhledávat argumenty a důvody svědčící tomu kterému účastníku řízení (zde stěžovateli), z nichž by bylo možno dovozovat nezákonnost napadeného úkonu žalovaného. Ve světle uvedené zásady správního soudnictví proto kasační soud zcela obecně - v mezích takto vytknuté nezákonnosti rozsudku krajského soudu - posoudil zákonnost závěrů správního soudu o tom, zda zahájení daňové kontroly u stěžovatelky bylo šikanózní, nepřiměřené nebo necitlivé či nikoliv, zahájil-li žalovaný správní orgán tuto kontrolu za léta 2011 až 2013 právě dne 9. 9. 2014.

Nejvyšší správní soud v uvedeném směru žádné závady neshledal.

Je tomu tak proto, že takový postup daňový řád žalovanému správnímu orgánu umožňoval a žalovaný též postupoval při zahájení daňové kontroly v souladu se zákonem. Uvedené platí tím spíše, že tak žalovaný správní orgán učinil na konci zákonné prekluzivní lhůty k vyměření, resp. doměření daně za rok 2011 stěžovatelce.

Zcela výhradně v dispozici správce daně a nikoliv stěžovatelky je i určení zdaňovacího období, které bude jím kontrolováno. V tomto směru byl žalovaný správní orgán limitovaný jen prekluzivní lhůtou k vyměření daně a překážkou věci rozhodnuté. Žádná taková překážka zahájení daňové kontroly nebyla zjištěna. Při tomto výkonu správy daní je správce daně povinen postupovat i v souladu se zásadou hospodárnosti. Pokud tedy žalovaný správní orgán zahájil daňovou kontrolu u stěžovatelky nikoliv jen za rok 2011, ale současně i za rok 2012 a 2013, je takový postup - zabýval-li se stejným okruhem kontrolovaných výnosů a nákladů žalobkyně - nejen logický a rozumný, ale především hospodárny. Není zde totiž žádného logického důvodu, proč by měl správce daně duplicitně činit každý rok opakovaně pro každou jednotlivou daň (za rok 2011, 2012 a 2013) každý úkon jednotlivě (např. výzvy, dožádání a další dílčí úkony v průběhu daňové kontroly - např. projednání zprávy o kontrole atd.), když tak může učinit naráz - jedním úkonem. Naopak, nekonal-li by tak žalovaný správní orgán, stěžovatelka by mohla dovozovat, že správce daně šikanózně a na vrub zvýšených nákladů stěžovatelky provádí kontrolu opakovaně a tudíž i neekonomicky každým rokem, a právě proto je taková kontrola nezákonná, resp. mohla by nabýt i rozměru nezákonného zásahu. O tento případ v této věci ale nešlo. Ponechat stranou nelze ani fiskální dopady tohoto hospodárného postupu žalovaného jak na straně nákladů správce daně, tak i u stěžovatelky. Je tomu tak proto, že pokud by došlo k vyčíslení daňového nedoplatku dříve (u více období zároveň) oproti postupnému doměřování daně vždy ke konci prekluzivní lhůty k vyměření daně, přinesl by nutně tento případný nedoplatek na dani i s tím související penále. Jeho výše je však závislá na délce prodlení s jeho úhradou. Proto pozdější doměření daně pro stěžovatelku by zpravidla doprovázelo i vyšší penále (srov. § 251 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný správní orgán naopak zvoleným postupem „minimalizoval zásahy žalovaného“ vůči stěžovateli a nic nesvědčí ani o porušení principů proporcionality zásahů, či o nadměrném zatěžování stěžovatelky.

Zcela přílehavá je i argumentace krajského soudu, který uvedl, že stěžovatelkou předestíraným postupem, jímž měl podle ní žalovaný postupovat, by mohla být paralyzována činnost správců daně v celé České republice. Okolnost, že je o určité otázce daňového práva vedeno řízení před některým ze správních soudů, ještě nezakládá důvod k přerušování řízení

nebo dokonce k nezahájení jiných řízení (za jiná zdaňovací období) u týchž nebo i rozdílných daňových subjektů (srov. § 99 daňového řádu), jak se toho nyní domáhá stěžovatelka. Je tomu právě naopak. Žalovaný správní orgán byl vázán rozhodnutím o nezákonnosti účetních operací stěžovatelky v souvislosti s jí uplatňovanými náklady na vědu a výzkum. Nelze proto v žádném případě přisvědčit stěžovateli, že krajský soud nesprávně po právní stránce posoudil otázku zákonnosti zahájení daňové kontroly u stěžovatelky za léta 2011 - 2013. Toto zahájení kontroly jednoznačně nebylo ani předčasné ani necitlivé.

Pokud stěžovatelka dovozuje, že krajský soud v jiné své věci (sp. zn. 52 Af 14/2014), týkající se totožné materie (pochybení při zdanění nákladů na vědu a výzkum), nabyt pochyb o věcné správnosti svého předchozího rozsudku ve věci stěžovatelce doměřené daně z příjmů právnických osob za rok 2008 a 2009 (sp. zn. 10 Af 24/2014), jedná se o ničím nepodloženou spekulaci, kterou se proto Nejvyšší správní soud s ohledem na dispoziční zásadu blíže nezabývá.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 38/2014 - 36, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. dubna 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu