



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Z.P.**
zastoupeného advokátem JUDr. Radkem Rozmánkem
sídlem Švédská 412/6, 779 00 Olomouc

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54067/16/5200-10424-711507

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54067/16/5200-10424-711507, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Radka Rozmánka, sídlem Švédská 412/6, 779 00 Olomouc.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 20. 1. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2016, č. j. 54067/16/5200-10424-711507, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 6. 2016, č. j. 2333096/16/3213-50525-803044, jímž bylo rozhodnuto o zastavení řízení o nařízení obnovy řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
2. Žalobce žalovanému vytýká nesprávné posouzení podmínek pro zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu a dále porušení § 1 odst. 2 daňového řádu. Z rozhodnutí žalovaného plyne, že lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 uplynula marně dne 31. 12. 2013, když nenastala žádná ze zákonem stanovených skutečností, která by její běh přerušila či stavěla. Takový závěr je ale podle žalobce nesprávný. Finanční úřad podal ve věci žalobce trestní oznámení, na základě kterého bylo proti žalobci vedeno trestní stíhání. Usnesení o zahájení trestního stíhání bylo žalobci doručeno dne 22. 4. 2013. Žalobce byl rozsudkem Okresního soudu v Novém Jičíně ze dne 23. 3. 2015, sp. zn. 20 T 158/2013 ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 11. 2015, sp. zn. 5 To 227/2015 pravomocně zproštěn obžaloby dle § 226 písm. a) trestního řádu, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro který byl stíhán; skutek spočíval v tom, že žalobce měl neoprávněně uplatnit v roce 2008 odpočty na DPH za první až čtvrté čtvrtletí za práce provedené společností ABRATECH s. r. o. a JACHATO s. r. o., v důsledku čehož za jednotlivá zdaňovací období měl zkrátit DPH a dále měl zkrátit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 zahrnutím výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zisku za práce provedené uvedenými společnostmi. Konečné usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 11. 2015 bylo žalobci doručeno dne 20. 1. 2016. Žalovaný v napadeném rozhodnutí opomenul § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně nemohla uplynout dne 31. 12. 2013, neboť v této době byla dána zákonem stanovená skutečnost, která způsobila stavění lhůty pro stanovení daně. Vlastní lhůta se začne počítat teprve poté, co skončí důvod jejího stavění. Skutečností způsobující stavění lhůty pro stanovení daně bylo trestní řízení žalobce zahájené usnesením o zahájení trestního stíhání ze dne 18. 4. 2013; obžaloba byla doručena Okresnímu soudu v Novém Jičíně dne 8. 7. 2013. Žalobce měl až po doručení usnesení Krajského soudu v Ostravě možnost seznámit se s důvody pro obnovu řízení ve smyslu § 118 odst. 2 daňového řádu. Žalobce podal návrh na obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve lhůtě podle § 119 odst. 4 daňového řádu. Žalobce má za to, že základem pro správné zjištění a stanovení daně je řádné a úplné zjištění skutečností rozhodných pro vznik daňové povinnosti. Pokud žalovaný nepřihlédl ke stavění lhůty podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, rozhodl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. V trestním řízení bylo provedeno podstatně rozsáhlejší dokazování a došlo také k výsledku svědků, kteří v daňovém řízení vyslechnuti nebyli; okolnosti rozhodné pro stanovení daně tak byly zjištěny mnohem komplexněji než v daňovém řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

3. Podle žalobce je také otázkou, zda nemohlo dojít ke stavění lhůty podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, který byl do textu zákona začleněn zákonem č. 267/2014 Sb. a spojuje stavění lhůty s trestním stíháním pro daňový trestný čin související s touto daní. Žalobce je přesvědčen, že obnova řízení povede k vyměření správné daňové povinnosti na základě úplně zjištěného skutkového stavu věci. Pokud by finanční úřad provedl řádné dokazování v rámci obnovy řízení, musel by dospět k závěru, že pokud by nebylo dodatečných platebních výměrů finančního úřadu, nedostal by se žalobce do situace, že by byl předlužen, nebyl schopen platit závazky a nebyl by nucen na sebe podat insolvenční návrh. Z přihlášených pohledávek vůči žalobci vyplývá, že pohledávky přihlásili věřitelé, kteří mají pohledávky výlučně v souvislosti s dodatečnými platebními výměry (finanční úřad, ČSSZ a dvě zdravotní pojišťovny).
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že zákon č. 267/2014 Sb., kterým byl do § 148 odst. 4 daňového řádu vnesen nový důvod po stavění lhůty pro stanovení daně, neobsahuje výslovná přechodná ustanovení k daňovému řádu. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně má převážně hmotněprávní charakter jen s určitými procesními rysy. Ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu se tak užije na lhůty pro stanovení daně, které počaly běžet ode dne nabytí účinnosti novely (zákona č. 267/2014 Sb.), tedy od 1. 1. 2015. Podle žalovaného vnesení nového důvodu stavění lhůty pro stanovení daně výkladem per eliminationem vylučuje možnost uplatnění § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

Zjištění z obsahu správních spisů

5. Ze správních spisů soud zjistil, že žalobce podal dne 10. 5. 2016 k Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj návrh na obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Tento návrh byl dne 9. 6. 2016 k výzvě správce daně doplněn o totožný návrh podepsaný insolvenčním správcem dlužníka - žalobce. Rozhodnutím ze dne 20. 6. 2016 Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zastavil řízení o návrhu žalobce na obnovu řízení, a to dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, přičemž z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že důvodem pro zastavení řízení byla aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu, podle kterého ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci. Správce daně dospěl k závěru, že pohledávka na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a na DPH za zdaňovací období 1 – 4 čtvrtletí roku 2008, jakožto pohledávka, která není pohledávkou za podstatou, uplatněna správcem daně v insolvenčním řízení přihláškou a při přezkumném jednání nebyla popřena. Jelikož ukončením přezkumného jednání dne 13. 5. 2013 je nalézací řízení ze zákona zastaveno, nelze v řízení zahájeném návrhem žalobce pokračovat.
6. K odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí rozhodl žalovaný dne 5. 12. 2016 napadeným rozhodnutím. Z něj vyplývá, že žalovaný shledal důvodnou odvolací námitku žalobce týkající se nesprávné aplikace § 243 odst. 2 daňového řádu, nicméně shledal jiný důvod pro zastavení řízení o návrhu žalobce, neboť podle žalovaného uplynuly k 31. 12. 2013 lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, při aplikaci přechodného ustanovení § 264 daňového řádu.
7. Ze správních spisů soud dále zjistil, že žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil žalobce s právním posouzením věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje

8. Krajský soud z insolvenčního rejstříku (veřejně přístupného na isir.justice.cz) ověřil, že usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 2. 2013 byl zjištěn úpadek dlužníka – žalobce a usnesením ze dne 22. 5. 2013, obě pod sp. zn. KSOS 33 INS 27255 / 2012 byl na majetek žalobce prohlášen konkurs, který trvá ke dni vydání tohoto rozsudku.

Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s ust. § 51 s. ř. s., neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas.
10. Krajský soud se předně zabýval vlivem zjištění úpadku a prohlášení konkursu na majetek žalobce na řízení podle soudního řádu správního. Podle § 140c zákona č. 182/2006 Sb., insolvenčního zákona (dále jen „insolvenční zákon“), v době, po kterou trvají účinky rozhodnutí o úpadku, nelze zahájit soudní a rozhodčí řízení o pohledávkách a jiných právech týkajících se majetkové podstaty, které mají být v insolvenčním řízení uplatněny přihláškou, nebo na které se v insolvenčním řízení pohlíží jako na přihlášené, nejde-li o incidenční spory, ani řízení o pohledávkách, které se v insolvenčním řízení neuspokojují (§ 170). Krajský soud dospěl k závěru, že byť řízení v projednávané věci bylo zahájeno žalobou došlou soudu dne 25. 1. 2017, tedy v době, kdy trvaly účinky rozhodnutí o úpadku, nejedná se v projednávané věci o řízení o pohledávkách či jiných právech, která by se týkala majetkové podstaty a je tedy možné se žalobou domáhat přezkumu napadeného rozhodnutí. Věcně legitimován k podání žaloby je přitom sám žalobce, nikoli insolvenční správce, neboť se v případě podání této žaloby nejedná o výkon oprávnění nakládat s majetkovou podstatou, jakož i výkon práv a plnění povinností, které přísluší dlužníku, pokud souvisí s majetkovou podstatou ve smyslu § 246 odst. 1 insolvenčního zákona. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že zde nejsou dány překážky pro projednání žaloby z titulu úpadku, resp. konkursu na majetek žalobce.
11. Podstatou žalobních námitek žalobce je nesprávná aplikace § 148 odst. 1, resp. § 148 odst. 4 daňového řádu, tedy běhu lhůty pro stanovení daně, ze strany žalovaného, vedoucí k nesprávnému závěru o (ne)naplnění podmínek pro zastavení řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. V této souvislosti považuje krajský soud za nezbytné poznamenat, že žalovaný dovedl v napadeném rozhodnutí zcela odlišný důvod pro zastavení řízení o návrhu žalobce na obnovu řízení, než jaký dovedl prvostupňový správce daně. Jedná se přitom o změnu právního posouzení věci, která ovlivnila rozhodnutí jednoznačně v neprospěch žalobce, neboť, jak lze z napadeného rozhodnutí dovést, shledal žalovaný důvodné odvolací námitky žalobce, avšak zároveň dospěl k závěru, že jsou dány jiné skutečnosti, v důsledku kterých nelze v zahájeném řízení pokračovat. Návrh na povolení obnovy řízení přitom žalobce podal dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, když dovozoval, že nově zjištěné skutečnosti by měly zásadní vliv na výrok předchozích rozhodnutí ve prospěch žalobce. Za této situace ovšem bylo na žalovaném, aby ve smyslu § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí s odlišným právním posouzením věci a umožnil mu se k tomuto vyjádřit. Jestliže žalovaný uvedený zákonem stanovený postup nerespektoval, zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci. Je zřejmé, že v důsledku postupu žalovaného byl žalobce nucen

vznést námitky vůči právnímu posouzení žalovaným až v žalobě proti žalovaným vydanému rozhodnutí.

12. Žalobní námitky přitom nejsou zjevně nedůvodné. Žalobce totiž dovozuje, že lhůta pro stanovení daně nemohla uplynout dne 31. 12. 2013, jak (pro žalobce překvapivě) dovodil žalovaný v napadeném rozhodnutí, neboť zde byl dán zákonný důvod pro stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a to v podobě běžícího trestního řízení pro skutky úzce související se stanovením daně žalobci, když trestní řízení bylo zahájeno z podnětu správce daně. Podle citovaného ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně.
13. Z čl. 40 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyplývá, že jen soud rozhoduje o vině a trestu za trestné činy. Tedy, probíhá-li trestní řízení před soudem o tom, zda obžalovaný z trestného činu tento trestný čin spáchal, jedná se jednoznačně o řízení, ke kterému je příslušný soud ve smyslu § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Otázkou tedy zůstává, zda probíhající trestní řízení před soudem může být řízením o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Krajský soud má za to, že tomu tak být může, a to právě v případech, kdy je v trestním řízení projednávána otázka, která má jednoznačný vztah k daňové povinnosti daňového subjektu. Nemusí se přitom nutně jednat o trestní řízení vedené přímo proti daňovému subjektu, o jehož daňové povinnosti se jedná; podstatné je, jaké skutečnosti, tedy jaké otázky, jsou v trestním řízení projednávány a zda tyto skutečnosti mají vliv na správné stanovení daně. „Nezbytnost“ pro správné stanovení daně je třeba v této souvislosti chápat tak, že bez projednání předmětných skutečností v trestním řízení soudem by nemohl správce daně dostát své povinnosti stanovené § 1 odst. 2 daňového řádu.
14. Nelze bez dalšího učinit zobecňující závěr, že vedení trestního řízení před soudem, ve kterém se projednává otázka související s daňovou povinností daňového subjektu, musí být vždy důvodem pro stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2014. Pro takový závěr bude nutné vždy v konkrétní věci posoudit konkrétní projednávané skutečnosti a jejich případný vliv na správné stanovení daně.
15. Obdobně ani v projednávané věci nelze za nynějšího stavu učinit jednoznačný závěr o tom, zda v rámci trestního řízení vedeného proti žalobci byly projednávány skutečnosti, mající vliv na správné stanovení daně. Takový závěr si musí učinit správce daně, avšak až poté, co za tím účelem provede nezbytné šetření. To však žalovaný neučinil; bylo by lze předpokládat, že kdyby dostal svým povinnostem podle § 115 odst. 2 věta druhá daňového řádu, vyjevil by žalobce své námitky k postupu žalovaného stran posouzení skutečností majících vliv na stavění lhůty pro stanovení daně ještě před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný však v důsledku shora uvedené vady řízení vycházel při svém rozhodování ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise, neboť svůj právní závěr o neexistenci důvodů pro stavění lhůty pro stanovení daně nebyl podepřen žádnými zjištěnými skutečnostmi.
16. Oproti tomu krajský soud přisvědčuje žalobci, že na projednávanou věc nelze aplikovat ustanovení § 148 odst. 1 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, neboť v přechodných ustanoveních zákona č. 267/2014 Sb. absentují ustanovení týkající se běhu lhůt, které započaly běžet před účinností tohoto zákona. Navíc, podle bodu 1.

Shodu s prvopisem potvrzuje

přechodných ustanovení, řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

17. Při posuzování projednávané věci však nelze odhlédnout od důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., ve které se ve zvláštní části uvádí, že :*„V praxi se nicméně jako problematická jeví situace, kdy trestní řízení v konkrétním případě nadále běží, avšak základní lhůta pro stanovení daně již uplynula. Případná budoucí možnost stanovit daň v důsledku pravomocného soudního rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu je z pohledu správce daně v daný okamžik irrelevantní, neboť se jedná pouze o hypotetickou budoucí možnost. Po uplynutí základní lhůty pro stanovení daně a před právní mocí uvedeného rozhodnutí tak správce daně nemůže v souvislosti s předmětnou daní provádět žádné úkony v nalézacím řízení, resp. nemůže takové řízení vést. V praxi je tím nejen zkomplikována spolupráce správce daně s orgány činnými v trestním řízení (spolupráce ze strany správce daně je výrazně limitována nemožností použít vyhledávací a kontrolní nástroje, které má v nalézacím řízení k dispozici), ale i případné zajištění daně pro případ budoucího stanovení daně v důsledku pravomocného rozhodnutí o spáchání daňového trestného činu. V praxi tak dochází k tomu, že na základě § 148 odst. 6 daňového řádu je daň stanovena, avšak vzhledem k časové prodlevě se již nezdaří její reálné vymožení. V tomto ohledu se jeví jako žádoucí zajistit, aby základní lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní. Toto stavění (obdobně jako další případy, kdy podle odstavce 4 lhůta neběží) bude omezeno konečnou desetiletou lhůtou zakotvenou v odstavci 5. Může tak nastat situace, kdy trestní stíhání nebude dosud ukončeno, avšak lhůta pro stanovení daně dosáhne svého maxima. Takovýto stav však odpovídá principu právní jistoty, kdy při dosažení určitého časového odstupu ustupuje zájem na správném stanovení daně před zájmem na nastolení definitivního uspořádání vzájemných práv a povinností.“*. Byť z uvedeného vyplývá zcela zřejmý úmysl vnesení nové skutečnosti, na jejímž základě dojde ke stavění lhůty pro stanovení daně, v podstatě ve prospěch správce daně, je nutné ctít, že důvody pro stavění lhůty pro stanovení daně musí zásadně platit jak pro správce daně, tak pro daňový subjekt.
18. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku se zabýval všemi podstatnými skutečnostmi pro určení jednoznačného závěru o tom, zda trestní řízení vedené vůči žalobci bylo způsobilé stavět lhůtu pro stanovení daně žalobci. Přitom vezme v úvahu také důvody, pro které byl do daňového řádu vnesen s účinností od 1. 1. 2015 důvod další, a to trestní stíhání pro daňový trestný čin související s daní; je třeba mít na zřeteli, že pro stavění lhůty v takovém případě postačuje samotné trestní stíhání *v souvislosti* s daní. V případě žalobce však bylo vedeno trestní řízení přímo proti jeho osobě, nadto z podnětu samotného správce daně.

Závěr a náklady řízení

19. Krajský soud tedy na podkladě žalobních námitek napadené rozhodnutí pro vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
20. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- | | | | |
|----|--|--|----------|
| a) | zaplacený soudní poplatek | | 3 000 Kč |
| b) | náklady právního zastoupení advokátem | | |
| ⌋) | odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d)
vyhl. č. 177/1996 Sb. | |
| 1) | příprava a převzetí věci | | |
| 2) | sepis žaloby | | 6 200 Kč |
| ⌋) | paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. ⌋) | § 13 odst. 3
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 600 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 11 228 Kč

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 15. května 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu