



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencle, MA v právní věci žalobce: **MUDr. F. N.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44559/15/5200-10422-708855, ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44560/15/5200-10422-708855, ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44561/15/5200-10422-708855,

**t a k t o :**

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Předmět řízení**

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 18. 2. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44559/15/5200-10422-708855, ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44560/15/5200-10422-708855, ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44561/15/5200-10422-708855, kterým žalovaný v případě rozhodnutí ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44559/15/5200-10422-708855 změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Telči,

č. j. 14656/08/317970/5132 ze dne 5. 6. 2008 tak, že daňovému subjektu se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s ustanovením § 143 a ustanovením § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2015 (dále též „daňový řád“) doměřuje za zdaňovací období roku **2004 daň z příjmů fyzických osob ve výši 46. 632 Kč**, dále rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44560/15/5200-10422-708855, změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Telči, č. j. 14657/08/317970/5132 ze dne 5. 6. 2008 tak, že daňovému subjektu se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s ustanovením § 143 a ustanovením § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku **2005 daň z příjmů fyzických osob ve výši 21.268 Kč**, dále rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44561/15/5200-10422-708855, změnil napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Telči, č. j. 19008/08/317970/5132 ze dne 4. 9. 2008 tak, že daňovému subjektu se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s ustanovením § 143 a ustanovením § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku **2006 daň z příjmů fyzických osob ve výši 17.260 Kč** a sděluje penále z doměřené daně ve výši **3.452 Kč**.

## II. Obsah žaloby

[2] Žalobce namítá, že v rámci řízení žalovaný nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí za roky 2004 – 2006 a následně i dle rozhodnutí Krajského soudu v Brně (pozn. žalobce nespecifikuje jednotlivá rozhodnutí). Namítá, že byl zbaven práva na odvolání, jelikož postup žalovaného znamenal pouze jednoinstanční řízení, bez možnosti se dále odvolat i přestože došlo ke zjištění nových skutečností. Konstatuje, že se odvolával k naprosto jiným skutečnostem, zjištěným při daňovém řízení, než jsou uvedena v seznámení žalovaného, a tudíž žalovaný nemůže naplnit ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť rozsah požadovaný v odvolání, je naprosto odlišný od skutečností uvedených v seznámení a vztahuje se k naprosto jiné hmotně právní skutečnosti uvedené v rozhodnutí správce daně a ve zprávě o provedené kontrole projednané s daňovým subjektem za rok 2004-2006. Kontrola byla zaměřena na skutečnosti, zdali se podnikání žalobce, týkající se chovu koní, podřadí pod § 7 nebo § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále též „ZDP“). Žalobce má za to, že žalovaný měl rozhodnutí Finančního úřadu v Telči zrušit a poté znovu projednat nové skutečnosti, které by byly uvedené v nové zprávě o daňové kontrole a byla by tak naplněna ustanovení § 88 a § 109 odst. 1 daňového řádu. Dále namítá, že rok 2004 je promlčen, neboť uplynulo již více jak 10 let od vyměření daně. Výše uvedeným postupem, jak žalobce tvrdí, bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a na dvojinstanční řízení. Žalobce dále požaduje po žalovaném náhradu škody, a to vrácení penále a úroky z prodlení v poměru mezi původní daní a daní nynější, vrátit penále a úroky z prodlení za exekuci. Dále se domáhá škody za exekuci na účtu a též nákladů na zastupování JUDr. Z. K. a Ing. P. K.

## III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 19. 7. 2016 navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný uvádí, že dne 31. 10. 2014 vydal Krajský soud v Brně rozsudek č. j. 31 Af 175/2012-60, kterým rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud ve svém rozsudku vytknul žalovanému, že vycházel z nedostatečně

zjištěného skutkového stavu a navíc z takto nedostatečně zjištěného skutkového stavu vyvodil nesprávné závěry.

[4] Žalovaný konstatuje, že na základě závěrů krajského soudu došlo k doplnění odvolacích řízení s tím, že byl žalobce vyzván k doložení důkazních prostředků, kterými by prokázal ekonomický efekt chovu koní, tzn. že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Správce daně vyzval žalobce výzvou č. j. 515346/15/2901-60562-704138 ze dne 24. 3. 2015 k doložení předmětných skutečností, načež žalobce reagoval podáními ze dne 30. 4. 2015 a 4. 5. 2015. Následně došlo k opětovnému doplnění odvolacích řízení. Výše nastíněným postupem jednal žalovaný zcela v souladu s ustanovením § 115 daňového řádu, ve kterém je uvedeno, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

[5] Žalovaný dále poukazuje na ustanovení § 114 daňového řádu, které uvádí, že návrhy odvolatele v odvolání není vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Z uvedeného je možné vyvodit, že odvolacími námitkami je vymezen minimální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán musí v souladu s ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil či nikoliv. K předmětu daňových kontrol uvádí, že ve všech případech byla daňová kontrola zaměřena na správnost zahrnutí všech příjmů a výdajů do základu daně dle ustanovení § 5 ZDP a na kontrolu hmotného majetku. Žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí č. j. 44559/15/5200-10422-708855 na str. 13, kde byla námitka řešena.

[6] K namítanému promlčení práva žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí č. j. 44559/15/5200-10422-708855 na str. 14. Konstatuje, že žalobce opomíjí skutečnosti, že běh lhůt může být v daňovém řízení modifikován. Žalovaný zdůrazňuje především stavění lhůty a odkazuje na ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s.ř.s.“). Shrnuje, že po pravomocném skončení soudního řízení správního běh lhůt pokračuje a plynule navazuje na lhůtu, která již uplynula před zahájením soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho pravomocném ukončení se sčítají. V předmětné věci došlo k zahájení daňového řízení za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“). Dle ZSDP je normováno vyměřit a doměřit daň do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu lze dovodit, že běh a délka lhůty pro vyměření daně, která započala podle ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení daňového řádu, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, se však posuzují podle ZSDP. Z toho plyne, že po dobu řízení před soudem, které bylo zahájeno před účinností daňového řádu, neběží lhůta pro vyměření daně. Desetiletá lhůta započala dne 31. 12. 2004 a měla uplynout dne 31. 12. 2014. Dne 20. 4. 2009 podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, vedenou pod sp. zn. 31 Ca 72/2009. Rozhodnutí o této žalobě nabylo právní moci dne 19. 3. 2012, tedy po 1064 dnech od začátku řízení. V předmětné věci tak došlo ke stavění objektivní desetileté lhůty pro

vyměření daně, která v důsledku výše uvedeného řízení před soudem uplyne dne 29. 11. 2017. Žalovaný uzavírá, že nedošlo k prekluzi objektivní desetileté lhůty pro vyměření daně, respektive k prekluzi desetileté lhůty pro stanovení daně.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

[7] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Zdejší soud dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.

[8] Zásadní, v projednávané věci, je spor týkající se procesní stránky přezkumného řízení napadených rozhodnutí a postup odvolacího orgánu s přezkumem související. Další námitka žalobce se týká délky lhůty pro stanovení daně a jejího případného promlčení pro daň z příjmů fyzických osob za rok 2004.

[9] Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 31. 10. 2014 bylo vydáno zrušující rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 31Af 175/2012 – 60, které žalovaného zavázalo k řádnému zjištění skutkového stavu v návaznosti na předcházející zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. V rozhodnutí je uvedeno, že „v dalším řízení bude na žalovaném, aby ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu se opětovně zabýval výdaji na chov koní, a to ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k možnému ekonomickému efektu chovu koní, a řádně tak zjistil skutkový stav, který vezme za základ svého rozhodnutí“. Žalovaný se řídil pokynem zdejšího soudu a dne 24. 3. 2015 vyzval žalobce k prokázání skutečností, kterými prokáže ekonomický efekt chovu koní v letech 2004, 2005, 2006. Žalobce doložil požadované důkazy a správní orgán dospěl k názoru, že je nutno požadovat výdaje vynaložené daňovým subjektem a spolupracující osobou na chov koní jako výdaje související s příjmy dle ustanovení § 7 ZDP.

[10] Žalobce uvádí, že v rámci odvolacího řízení po zrušení rozhodnutí odvolací orgán zjišťoval skutečnosti, které nebyly předmětem kontrolního řízení, a jednalo se pro daňový subjekt o zcela nové skutečnosti, které s ním nebyly projednány. V rámci daňových kontrol pro období roku 2004 č. j. 12946/08/317930/7928, pro období roku 2005 č. j. 12947/08/317930/7928 a pro období roku 2006 č. j. 12948/08/317930/7928, byly zjišťovány nedostatky týkající se zařazení příjmů dle ustanovení § 7 ZDP nebo ustanovení § 10 ZDP. Doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení je tak zcela v souladu s proběhlou daňovou kontrolou a předmět sporu se nijak nezměnil.

[11] Zdejší soud se nejdříve zabýval námitkou prekluze práva doměřit daň. Ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s.ř.s.“), které uvádí, že „*stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon*

**rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.**“ Lhůta tak po pravomocném skončení soudního řízení pokračuje a plynule navazuje na lhůtu, která před soudním řízením skončila.

[12] Žalobce namítá prekluzi u daňové povinnosti v roce 2004. Dle platné právní úpravy v roce 2004 dle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP bylo nutné vyměřit a doměřit daň nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V důsledku soudních řízení byl běh lhůty pro vyměření daně přerušen dle ustanovení § 41 s.ř.s. Jelikož správní řízení pokračovalo i po roce 2009, kdy nabytí platnosti a účinnosti daňový řád, je nutné zohlednit i přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, které zní „*běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“ Z výše uvedeného tak lze dovodit, že po dobu řízení před soudem, které bylo zahájeno před účinností daňového řádu, neběžela lhůta pro vyměření daně ani po nabytí účinnosti daňového řádu.

[13] Lhůta tak počala běžet dne 31. 12. 2004, žalobce však podal žalobu dne 20. 4. 2009 ke Krajskému soudu v Brně, vedenou pod sp. zn. 31 Ca 72/2009, rozhodnutí o podané žalobě nabylo právní moci dne 19. 3. 2012. Od počátku běhu lhůty do podání žaloby uběhlo celkem 1571 dní (deset let činí celkem 3652 dní). Dne 19. 3. 2012 nabylo rozhodnutí o podané žalobě právní moci, tudíž ode dne 19. 3. 2012 započala plynout lhůta, která navazuje na lhůtu, která skončila podáním žaloby. Zbývá tudíž do uplynutí lhůty ještě 2081 dní, což je do 29. 11. 2017. K prekluzi objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně nedošlo, jelikož lhůta pro vyměření daně stále běží. Námitka žalobce je nedůvodná.

[14] Žalobce nesouhlasí s postupem odvolacího správního orgánu dle ustanovení § 114 daňového řádu. Ustanovení § 114 daňového řádu zní: „(1) *Odvolacím orgánem je správce daně nejblíže nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal.* (2) *Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* (3) *Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.* (4) *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze*

*dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.“ A s postupem dle ustanovení § 115 daňového řádu, které uvádí, že „rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. (2) Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. (3) Lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. (4) Po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.“*

[15] Žalobce tvrdí, že měl žalovaný věc zrušit a vrátit k dalšímu projednání prvostupňovému orgánu. Má za to, že bylo narušeno jeho právo na spravedlivý proces, jelikož došlo ke zjištění nových skutečností v rámci odvolacího řízení a žalobce tak přišel o právo ochrany v rámci dvojinstančnosti řízení. K uvedenému zdejší soud odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, kde Nejvyšší správní soud konstatuje, že „*Stanovení daně dokazováním v odvolacím řízení ovšem v sobě obsahuje nejen akceptaci důkazů již předložených, ale případně i provedení důkazů nových, které jsou nejen daňovým subjektem doloženy, ale které jsou i nově vyvolány v návaznosti na důkazy již provedené a závěr z nich daňovému subjektu nemusí vždy svědčit. Je vyloučeno, aby v takovém případě nebylo možno stanovit daň v míře vyšší, což je možné jedině užitím odst. 3. (...)*

***Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti.*** Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. V tom řízení podle pomůcek není nijak omezeno proti řízení důkaznímu, jen vyskytující se vady mohou být odlišné v důsledku jednoduššího procesu (v dokazování určeném § 31 odst. 2, 4, při pomůckách § 31 odst. 5, 6). Spočívala-li vada řízení v tom, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, ač k tomu nebyly splněny podmínky, pak jejím odstraněním je právě provedení dokazování. ***Není-li toto dokazování možné v režimu zrušení a vrácení věci správci daně prvního stupně ani v režimu autoremedury, k níž lze věc vrátit, musí být provedeno přímo odvolacím orgánem.*** Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznámá, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje stanovení daně jiným způsobem, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru.

*Také je třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení. Pokud tedy neshledá odvolací orgán důvod k postoupení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek, ani k provedení autoremedury v případě postupu podle § 50 odst. 5 daňového řádu, ani rozhodnutí sám nezmění, může odvolání jen zamítnout, pokud nebylo důvodné, anebo může rozhodnutí zrušit. Toto zrušení však s ohledem na nemožnost pokračování v řízení přichází v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena. Podobně chápe zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení správní řád, který však takové rozhodnutí výslovně spojuje se zastavením řízení [§ 90 odst. 1 písm. a) – zruší a zastaví]. Ani v řízení podle správního řádu však skutečnost, že by se zrušením rozhodnutí nebylo řízení současně zastaveno, neznamená, že by mohlo dojít k pokračování řízení před správním orgánem prvního stupně; to totiž vyžaduje, aby byla věc správnímu orgánu prvního stupně odvolacím orgánem k dalšímu řízení vrácena. Ve správním řízení to lze, v daňovém s výjimkami výše uvedenými, které však jsou procesním postupem a nikoliv odvolacím rozhodnutím, nikoliv.*

*Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení nemůže být vykládána tak, že v tom případě správce daně prvního stupně může pokračovat v řízení po té, kdy byl platební výměr zrušen. Odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí, které však daňový řád vylučuje, či zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích.*

*Rozšířený senát tak v této otázce dospěl k závěru, že rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté. Vady postupu či rozhodnutí správce daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení cestou autoremedury nebo postupem odvolacího orgánu podle § 50 odst. 3 daňového řádu, který se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.“*

[16] Žalovaný je v průběhu odvolacího řízení u doplňování nových skutečností oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně (např. srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS). Odvolací orgán však není omezen rozsahem odvolacích důvodů,

a rozhodnutí se tak může odchýlit od odvolatelem požadovaného rozhodnutí. Není však povinen přezkoumat z úřední povinnosti zákonnost rozhodnutí v celém rozsahu (jak tomu bylo např. ve správním řízení za účinnosti předchozího správního řádu), musí však zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil. Nové skutečnosti mohou svědčit ve prospěch i neprospěch stěžovatele. Odvolací orgán je povinen přihlížet ke všem skutečnostem, které vyjdou v odvolacím řízení najevo, a provádět dokazování ke zjištění zákonnosti a správnosti napadeného rozhodnutí, i když takové vady rozhodnutí, popř. i vady řízení, odvolatel nenamítal. V daňovém odvolacím řízení se uplatňuje zásada reformace in peius, která ve výsledku může vést k tomu, že výsledné rozhodnutí bude pro odvolatele nepříznivější než rozhodnutí, které odvoláním napadl. Z povinnosti odvolacího orgánu zohlednit nové skutečnosti však zároveň vyplývá, že odvolací orgán je povinen přihlížet i k těm skutečnostem, které vyšly najevo a svědčí pro vydání příznivějšího rozhodnutí pro odvolatele, i když je v odvolání neuplatnil. (viz BAXA J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-564-9).

[17] Žalovaný dne 13. 11. 2015 vyzval žalobce k seznámení a vyjádření se k nově zjištěným skutečnostem v rámci odvolacího řízení, výzva č. j. 39207/15/5200-10422-708855, svoji povinnost dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, tak splnil. Žalobce má za to, že žalovaný měl postupovat dle ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu. Zdejší soud konstatuje, že ustanovení § 88 odst. 4 se týká daňové kontroly, která již proběhla a v rámci odvolacího řízení k nové nedochází. Žalobce byl poučen v rámci odvolacího řízení k seznámení se s novými skutečnostmi. Zároveň je na místě zdůraznit, že správní orgán není vázán striktně dle ustanovení § 114 odst. 2 daňového řádu odvolacími návrhy žalobce. Nové skutečnosti v rámci odvolacího řízení žalovaný vyhodnotil a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil.

[18] Na základě výše uvedeného a na základě závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zdejší soud konstatuje, že nelze postup odvolacího správního orgánu považovat za porušení zásady dvojinstančnosti. Správní orgán jednal na základě pokynu zdejšího soudu a na základě závěrů Nejvyššího správního soudu v souladu se zákonnou úpravou. Postupoval zcela v souladu se zákonnou úpravou dle ustanovení § 114 daňového řádu a dle ustanovení § 115 daňového řádu. **Námítka** týkající se porušení dvojinstančnosti a případného vrácení věci prvostupňovému orgánu **je tak nedůvodná**.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

[19] Závěrem soud konstatuje, že povinností žalovaného tak bylo doplnit skutkový stav, což dle pokynů, učinil a žalobce seznámil se všemi novými skutečnostmi. V rámci odvolacího řízení nebylo povinností správního orgánu opět přezkoumávat odvolání žalobce (jak tvrdí žalobce v podané žalobě). V rámci odvolacího řízení bylo zásadní doplnění skutkového stavu, tento nedostatek se odvolacím řízením zhojil, neznamená to ale, že je nutné započít nové správní řízení u prvostupňového orgánu, jak tvrdí žalobce. Jeho právo na spravedlivý proces a na dvojinstančnost řízení nebylo tímto postupem nijak narušeno. Zdejší soud dále zdůrazňuje, že náhradu škody způsobené žalobci správním orgánem, se musí žalobce domáhat

kvalifikovanými právními prostředky, mezi které však nepatří žaloba ve správním soudnictví, protože je jeho požadavek zcela nedůvodný.

[20] S ohledem na vše shora uvedené soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[21] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č.j. 7 Afs 11/2014-47).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 23. března 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová  
předsedkyně senátu