



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. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **RNDr. P. H.**, v řízení zastoupeného JUDr. Petrem Procházkou, advokátem se sídlem Brno, Nám. Svobody 12, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31 o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2014, č. j. 6362/14/5000-14102-709598, ve věci daně z příjmu fyzických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 3. 2014, č. j. 6362/14/5000-14102-709598 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 8.228,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Petra Procházky, advokáta se sídlem Brno, Nám. Svobody 12.

O d ů v o d n ě n í :**A.**

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1697365/13/3207/24804-806251, jímž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti rozhodnutí č. j. 44654/13/3207-24804-806251 ze dne 22. 1. 2013.

Žalobce namítá, že:

- 1) v průběhu celého daňového řízení docházelo ze strany správních orgánů k porušování procesních ustanovení, především ust. § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“);
- 2) obnova řízení byla provedena v jiném rozsahu, než ve kterém byla nařízena;
- 3) v rámci této obnovy nebyl nesporně a úplně zjištěn skutkový stav;
- 4) správce daně nevydal závěrečnou zprávu o průběhu a výsledcích obnoveného daňového řízení a žalobci nebylo umožněno se seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a nebylo mu umožněno, aby se k nim vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazů. Dále žalobce namítá, že došlo k porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož v rámci odvolacího řízení nebyl seznámen před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a nebylo mu umožněno se k nim vyjádřit;
- 5) žalovaný se nevypořádal se všemi důvody, v nichž odvolatel spatřoval nesprávnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí;
- 6) žalovaný neprověřil jiné možné důvody nesprávnosti či nezákonnosti neuvedené žalobcem, čímž porušil ust. § 114 odst. 3 daňového řádu;
- 7) nařízení obnovy řízení nebylo dostatečně odůvodněno.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na obsah napadených rozhodnutí. Dále žalovaný k jednotlivým žalobním bodům uvádí následující. Žalobce své námitky uvádí vesměs v obecné rovině, bez konkrétních tvrzení a uvedení namítaných pochybení žalovaného. Žalobce nikterak nespecifikoval, jakým jednáním se měl žalovaný dopustit porušení procesních ustanovení namítaného pod bodem 1). K provedení obnovy řízení v jiném rozsahu, než ve kterém byla obnova nařízena, žalovaný odkazuje na rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, kterým byla obnova řízení nařízena, kdy z tohoto rozhodnutí plyne, že obnova byla nařízena v rozsahu všech úkonů vedoucích ke zjištění správnosti skutkového stavu věci v oblasti týkající se existence a realizace pohledávek ve výši 17.739.169,22 Kč. Dle žalovaného byla obnova provedena v tomto rozsahu a uvádí, že žalobce nikterak nekonkretizoval, jaké úkony byly provedeny nad vymezený rámec. Co se týče nedostatečně zjištěného skutkového stavu, žalovaný odkazuje na jednotlivá rozhodnutí, která byla v průběhu daňového řízení vydána, ze kterých je zřejmé, že skutkový stav byl zjišťován co nejúplněji. K námitce porušení povinnosti vydat závěrečnou zprávu o průběhu a výsledcích obnoveného řízení s poukazem na ust. § 88 daňového řádu žalovaný uvádí, že ust. § 88 daňového řádu pojednává o zprávě o daňové kontrole, což není pro posuzovanou věc případné, neboť daňový řád neukotvuje povinnost správce daně vydat závěrečnou zprávu o průběhu a výsledcích obnoveného řízení.

Dle názoru žalovaného je podstatné, že žalobce byl seznámen s důvody, pro které bylo přistoupeno k nařízení obnovy řízení a správce daně nemá povinnost seznamovat žalobce v rámci obnoveného řízení s podklady pro nové rozhodnutí ve věci. Žalovaný zdůrazňuje, že z jeho strany nedošlo ani k namítanému porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť má za to, že povinnost seznamovat daňový subjekt v rámci odvolacího řízení s výsledky dokazování zákon ukládá pouze v případě, kdy je v odvolacím řízení dokazování doplňováno a vyjdou najevo nové skutečnosti nebo v případě, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž je založeno rozhodnutí prvostupňového orgánu a takový výsledek je pro daňový subjekt nepříznivý. Žádné nové skutečnosti nebyly zjištěny. Žalovaný neshledává důvodnou ani námitku žalobce, že se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nevypořádal se všemi důvody, v nichž žalobce spatřoval nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí a s odkazem na judikaturu Ústavního a Nejvyššího správního soudu poukazuje na skutečnost, že povinnost řádně odůvodnit rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku. V poslední řadě žalovaný uvádí, že nedospěl k závěru o existenci nesprávností nebo nezákonností odvolatelem neuplatněných, nebyl tedy povinen postupovat dle ust. § 114 odst. 3 daňového řádu a tyto prověřovat.

B.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

C.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 5. 8. 2010 byl Finančním úřadem ve Frýdku – Místku na základě výsledku daňové kontroly vydán dodatečný platební výměr č. j. 111022/10/362914806251, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 5.250.483,- Kč a daňové penále ve výši 1.050.096,- Kč, kdy žalobcem podané odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto. Následně byl taktéž zamítnut žalobcův návrh na nařízení obnovy řízení. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032 byla nařízena obnova řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 5. 8. 2010, č. j. 111022/10/362914806251, tedy shora označeným dodatečným platebním výměrem, a to s ohledem ke skutečnosti, že správcem daně bylo podáno trestní oznámení pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, kdy měl žalobce neoprávněně snížit základ daně o částku 16.470.493,- Kč, čímž měl zkrátit za uvedené zdaňovací období daň z příjmů fyzických osob ve výši 5.250.483,- Kč. Věc byla orgány činnými v trestním řízení odložena, neboť ve věci nešlo o podezření ze zločinu. Obnovené řízení bylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 22. 1. 2013, č. j. 44654/13/3207-24804-806251, kterým byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2.990.067,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Frýdku – Místku podal žalobce odvolání. O tomto odvolání bylo rozhodnuto dne 6. 5. 2013, kdy bylo odvolání částečně vyhověno a postupem podle ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu byla vyměřená daň snížena na 65.084,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět odvolání, kdy namítal, že správce daně nezjistil skutkový stav věci a v tomto důsledku nesprávně stanovil daňovou povinnost. Dále žalobce namítal, že mu nebylo v rámci obnoveného řízení

umožněno vyjádřit se ke všem důvodům a závěrům obnoveného řízení a správce daně se v průběhu řízení dopustil procesních vad. Odvolacím finančním ředitelstvím bylo dne 10. 3. 2014 vydáno napadené rozhodnutí pod č. j. 6362/14/5000-14102-709598, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto a bylo potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 6. 5. 2016, č. j. 1697365/13/3207-24804-806251, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, a to ve výši 65.084,- Kč.

D.

Soud prvně považuje za nezbytné uvést, že žalobce ve své žalobě uvedl vesměs obecně formulované námitky, které se pohybují na samé hranici projednatelnosti. Odůvodnění je vedeno v rovině formálního konstatování, kdy žalobce neuvedl konkrétně, v čem by mělo dojít k porušení jeho veřejných subjektivních práv. Platí přitom, že kvalita žaloby předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.hnssoud.cz). Ve správním soudnictví se uplatňuje dispoziční zásada, dle níž náleží klíčová role při určení předmětu a rozsahu soudního přezkumu žalobci. Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, a ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98). Tímto postupem by byla ostatně popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu možnost efektivně hájit své rozhodnutí.

Soud dospěl k závěru nedůvodnosti žalobních bodů 1), 2), 3), 5), 6) a 7).

V prvním žalobním bodu žalobce namítá opakované porušení procesních ustanovení v průběhu celého daňového řízení, konkrétně porušení ust. § 114 odst. 2 daňového řádu.

Podle ust. § 114 odst. 2 daňového řádu 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.

Žalobce nikterak nekonkretizuje jím zmíněná pochybení správce daně či žalovaného. Ze spisového materiálu soud nezjistil, že by odvolací orgán nepřezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvoláních.

Ve druhém a třetím žalobním bodu žalobce brojí proti postupu správce daně v rámci obnoveného řízení, kdy namítá, že rozsah, ve kterém bylo obnovené řízení vedeno neodpovídá rozsahu, v jakém bylo toto nařízeno, a že v rámci obnoveného řízení nebyl úplně a nesporně objasněn skutkový stav věci. Žalovaný opět nikterak své pochybnosti nespecifikuje. Neuvádí, které konkrétní pochybení, postupy či úkony správce daně měly překročit stanovený rozsah, a kterými měl být zkrácen na svých právech. Rozsah obnovy řízení byl jasně specifikován Finančním ředitelstvím

v Ostravě v rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, kterým byla nařízena obnova řízení, kdy na straně 2 tohoto rozhodnutí je specifikován rozsah obnovy řízení jako veškeré úkony vedoucí ke zjištění správnosti skutkového stavu věci v oblasti týkající se existence a realizace pohledávek ve výši 17.739.169,22 Kč. Obnovené řízení bylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru ze dne 22. 1. 2013, č. j. 44654/13/3207-24804-806251, který byl následně v rámci odvolacího řízení částečně změněn. Soud z obsahu dodatečného platebního výměru nezjistil jakákoliv pochybení žalovaného, kdy by se tento odchýlil od požadovaného rozsahu či by neúplně zjistil skutkový stav věci. Správce daně provedl úkony nezbytné pro úplné a nesporné zjištění skutkového stavu věci, kdy zejména provedl výslech svědků, zajistil podklady z účetnictví společnosti MEZ a.s. a další dokumenty, které byly správci daně poskytnuty na základě dožádání. Na základě provedeného dokazování správce daně vyhodnotil zjištěné informace a svá zjištění řádně odůvodnil ve shora označeném dodatečném platebním výměru. Správní soud není povinen ani oprávněn za žalobce konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat, tedy z vlastní iniciativy nahrazovat projev vůle žalobce a sám vyhledávat vady napadeného správního aktu.

Co se týče žalobcovy námitky, že žalovaný porušil ust. § 116 odst. 2 daňového řádu, neboť se v napadeném rozhodnutí nevypořádal se všemi námitkami žalobcem uplatněnými, soud na základě prostudování obsahu podaného odvolání a napadeného rozhodnutí nezjistil žalobcem zmíněná pochybení, neboť žalovaný veškeré námitky žalobce vypořádal, a to na str. 2 a 3 napadeného rozhodnutí. Žalobní bod 5) tedy taktéž nebyl soudem shledán důvodným.

Pochybení žalobce namítané pod bodem 6), že žalovaný neproověřil jiné možné důvody nesprávnosti či nezákonnosti žalobcem uplatněné v odvolání, čímž porušil ustanovení § 114 odst. 3 daňového řádu, nebylo soudem shledáno. Odvolací orgán může v průběhu odvolacího řízení narazit na nesprávnosti nebo nezákonnosti, které odvolatel v odvolání neuvedl. Za těchto okolností je jeho povinností tyto skutečnosti prověřit, ovšem ze spisového materiálu soud nezjistil, že by nesprávnosti či nezákonnosti vyšly najevo. Ostatně ani sám žalobce tuto svou žalobní námitku vnesl opět pouze v obecné rovině, své pochybnosti v žalobě nikterak nerozvádí.

Žalobce dále namítá, že rozhodnutí o nařízení obnovy řízení nebylo dostatečně odůvodněno. V souladu s ust. § 119 odst. 3 daňového řádu má správce daně povinnost vymezit v rozhodnutí o nařízení či povolení obnovy řízení důvody, pro které se má nové řízení provést. Důvod nařízení obnovy řízení i její rozsah byl řádně uveden v rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, kdy správce daně uvedl jak rozsah tak důvod přistoupení k nařízení obnovy řízení z moci úřední.

E.

Důvodnost však nelze upřít částečně žalobnímu bodu 4). Soud nepřisvědčuje žalobci, že žalovaný porušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalovaný při provádění dokazování v rámci odvolacího řízení neseznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě

navrhl provedení dalších. V rámci odvolacího řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti a stěžovatel nepředložil žádné nové důkazy. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě ze dne 26. 6. 2014, že žalovaný neměl v tomto případě povinnost poučovat žalobce tak jak je shora uvedeno, když správní orgán má povinnost daňový subjekt seznámit pouze se zjištěnými *novými* skutečnostmi a důkazy, které je prokazují (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2016, č. j. 4 Afs 241/2015-32) a že z ničeho nevyplývá, že by žalovaný během odvolacího řízení vycházel z jiných skutečností než z těch, které již byly použity v řízení před správcem daně. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalovaný zjistil nové skutečnosti. Konečně ani sám žalobce na případné nové skutečnosti či nově provedené důkazy nepoukazuje, neboť opět podává námitku pouze v obecné rovině.

Žalovaný sice neměl povinnost vydat závěrečnou zprávu o průběhu a výsledcích obnoveného řízení v souladu s ust. § 88 daňového řádu, neboť toto ustanovení se týká pouze daňové kontroly a tato povinnost správce daně v rámci obnoveného řízení ukotvena není, nicméně soud přisvědčuje žalobci, že měl mít možnost seznámit se s podklady pro nové rozhodnutí ve věci, v rámci obnoveného řízení, a vyjádřit se ke všem provedeným důkazům a navrhnout důkazy další. Byť tato povinnost není *expressis verbis* v ustanoveních daňového řádu uvedena, soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60, č. 1021/2007 Sb. NSS: *„Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větech právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy. Za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. Užití právních principů při interpretaci právních norem, které s ohledem na své lingvistické vyjádření v textu právního předpisu nebo z jiných důvodů vyžadují další informace kromě základních metod, je nezbytné. Argumentace se tak musí opírat nejen o samotný doslovný text zákona, ale také o závěry dosažené standardními interpretačními metodami. Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od textu na první pohled jednoznačného a namísto doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy“ (...).* „Ustanovení obecné části daňového řádu upravují mezi jinými i zásady daňového řízení, přičemž ty je nutno uplatňovat v kterékoli fázi daňového řízení. Stanoví-li ustanovení § 2 odst. 9 daňového řádu povinnost i právo daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně, svědčí toto právo daňovému subjektu kdykoli v řízení, je-li jeho předmětem správné stanovení nebo vybrání daně, přičemž není rozhodné, děje-li se tak v rámci vytýkácího řízení nebo při daňové kontrole.“ Ve světle shora označeného rozsudku tedy nelze bez dalšího uzavřít, že správce daně nemá povinnost seznamovat žalobce v rámci obnoveného řízení s podklady pro nové rozhodnutí ve věci, neboť ust. § 88 odst. 2 daňového řádu stanoví správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření. Tato povinnost nedopadá pouze na daňovou kontrolu, ale musí být splněna v průběhu celého daňového řízení, tedy i v průběhu obnoveného řízení. Soud tedy přisvědčuje žalobci, že postupem daňových orgánů byl zkrácen na svých právech, neboť v rámci obnovy řízení, před vydáním rozhodnutí, kterým se řízení končí, neměl možnost seznámit se

s podklady pro nové rozhodnutí ve věci a vyjádřit se ke všem provedeným důkazům a navrhnout důkazy další.

F.

Pro důvodnost části žalobního bodu 5) krajský soud napadené rozhodnutí pro vady řízení podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil podle ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k novému projednání a rozhodnutí.

Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou daňové orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

G.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | | |
|---|---|-------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek | | 3.000,- Kč |
| b) odměna advokáta ve výši 3.100,- Kč bez DPH / úkon při poskytnutí těchto úkonů právní služby: | | |
| 1) příprava a převzetí věci | § 7,
§ 9 odst. 4 písm. | |
| 2) sepis žaloby | d)
vyhl.č. 177/1996
Sb. | 6.200,- Kč |
| c) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300,- Kč bez DPH / úkon při poskytnutí úkonů právní služby uvedených ad b) | § 13 odst. 3
vyhl.č. 177/1996
Sb. | 600,- Kč |
| d) DPH 21% z částek uvedených ad b) - c) | § 57 odst. 2 s.ř.s. | 1.428,- Kč |
| C e l k e m | | 8.228,- Kč |

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle ust. § 64 s. ř. s. ve spojení s ust. § 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 žalobce 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.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Ostravě dne 28. dubna 2016

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu