



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobce **L. M.**, v řízení zastoupeného JUDr. Milanem Veverkou, advokátem se sídlem Nový Jičín, U Hřiště 470, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19.12.2012 č.j. 9734/12-1101-801766, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19.12.2012 č.j. 9734/12-1101-801766 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Veverky, advokáta se sídlem Nový Jičín, U Hřiště 470.

O d ů v o d n ě n í :

A.

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, kterým bylo k odvolání žalobce změněno

rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne 6.11.2007 č.j. 99120/07/370931/0144, ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

Namítá, že:

- 1) při stanovení daně podle pomůcek nebyly zohledněny výhody svědčící ve prospěch žalobce – nezdánitelné části základu daně na děti a manželku [§ 15 odst. 1 písm. b), c) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)], kdy tyto skutečnosti lze dovodit z podaného daňového přiznání za zdaňovací období 2004. Žalobce pak v průběhu daňového řízení tyto výhody uplatnil nejpozději v podání ze dne 27.11.2012. V tomto směru se dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2007 č.j. 5 Afs 162/2006-114, Sb. NSS č. 1223/2007, www.nssoud.cz. Tvrdí-li žalovaný, že v daňovém přiznání za r. 2004 nastaly nové skutečnosti oproti r. 2003, měl to žalobci prokázat, což se však nestalo;
- 2) při stanovení daně podle pomůcek nebyly zohledněny výhody svědčící ve prospěch žalobce – odpisy deklarované v ř. 106 daňového přiznání. Nákup investičního materiálu totiž není přímým výdajem dle § 25 odst. 1 písm. a) ZDP, který by bylo možno uplatnit v ř. 102 daňového přiznání;
- 3) bylo rozhodnuto ve věci rozdílně oproti rozhodování ve věcech daně z přidané hodnoty – rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 4.12.2009 č.j. 637/08-1302-803062, kde bylo k odvolání žalobce bez odůvodnění zrušeno doměřovací rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne 7.11.2007 č.j. 99399/07/370931/2024. Byla tak vůči žalobci porušena zásada legitimního očekávání.

B.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) žalobce tuto výhodu neuplatnil v daňovém přiznání za r. 2003. Poprvé na možnost uplatnění těchto výhod poukázal v žalobě ze dne 8.1.2012 (vedena zdejším soudem pod sp. zn. 22 Af 3/2010) a v daňovém řízení poprvé podáním ze dne 27.11.2012, kde zůstal v mezích tvrzení, aniž by předložil relevantní důkazy. Žalobce tak svá tvrzení neprokázal. Při stanovení daně podle pomůcek je pak řízení vedeno bez součinnosti s daňovým subjektem a správce daně v něm není povinen vyvracet tvrzení daňového subjektu – zde se žalovaný dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006 č.j. 7 Afs 142/2004-55, www.nssoud.cz;
- 2) výdaje byly určeny podle pomůcek jako 49,5% z příjmů. Pro srovnání a vyjádření přiměřenosti byl užit průměr s paušálně stanovenými výdaji v r. 2003 ve výši 25% dle § 7 odst. 9 ZDP (tato hodnota byla užitá jen jako průměr, nikoli jako pomůcka). Bylo-li pak vycházeno z pomůcek, nelze zohlednit a přiřadit výdaje z ř. 106 daňového přiznání, neboť nelze kombinovat stanovení daně dokazováním a stanovení daně podle pomůcek;
- 3) žalovaný se nemůže dovolávat legitimního očekávání, jestliže žalobce prokazatelně postupoval v rozporu se zákonem, když nesplnil svou povinnost tvrzení a důkazní v rámci kontroly daně a nepředložil žádné doklady. Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou odlišné (zde se žalovaný dovolává rozsudku zdejšího soudu ze dne 27.9.2007 č.j. 22 Ca 278/2007-156, nepubl.). Při stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán jen, zda byly zákonné podmínky pro takový postup, kdy součástí tohoto zkoumání musí být i to, zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě a zda bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt

(zde se žalovaný dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11. 2005 č.j. 7 Afs 79/2005-52, www.nssoud.cz).

C.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

D.

Podepsanému soudu je z jeho úřední činnosti známo (a plyne to i ze správního spisu), že žalobce výhody spočívající v uplatnění nezdanitelné části základu daně na děti a manželku uplatnil poprvé v žalobě doručené podepsanému soudu dne 8.1.2010 proti předcházejícímu rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 2.11.2009 č.j. 6844/09-1102-803084, která byla zdejším soudem vedena pod sp. zn. 22 Af 3/2010, kdy v návazném rozsudku soud označil tuto námitku jako žalobní bod 2. (srov. třetí odstavec na str. 4 rozsudku zdejšího soudu ze dne 31.5.2012 č.j. 22 Af 3/2010-36, www.nssoud.cz).

Soud tehdy konstatoval, že *hodnocení žalobního bodu 2. by za této situace bylo předčasné a krajský soud toliko nad rámec potřebného odůvodnění konstatuje, že se na základě dosavadního obsahu spisu v této chvíli ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobcem namítané výhody nebyly žalobcem v celém dosavadním průběhu řízení pro zdaňovací období roku 2003 uplatněny, proto k nim dosud nemohl žalovaný přihlížet.*

Z právě citované věty je třeba při současném rozhodování zdůraznit slovo *dosud* užívané v závěru citace, které shora uvedený závěr omezovalo na skutkový stav, který tu byl ke dni 2.11.2009, kdy Finanční ředitelství v Ostravě rozhodovalo (§ 75 s.ř.s.). Krajský soud při předchozím rozhodování vycházel z judikatorních závěrů, že nové skutečnosti, které žalobce uvedl teprve v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nemohou samy o sobě vést ke zrušení takového rozhodnutí (srov. např. již rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 22.4.1994 č.j. 6 A 583/93-22, in Správní právo 1/95 pod č. 70/95).

To ovšem ničeho nemění na tom, že v dřívějším soudním přezkumném řízení již žalobce tuto výhodu uplatnil, kdy žaloba byla Finančnímu ředitelství v Ostravě doručena již 8.2.2010). Z této žaloby přitom již daňové orgány jasně poznaly, že žalobce tuto výhodu uplatňuje (jak je nyní zřejmé i z vyjádření žalovaného).

V žalobcem odkazovaném rozsudku ze dne 29.3.2007 č.j. 5 Afs 162/2006-114, Sb. NSS č. 1223/2007, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *k výhodám je pak správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu, nebo vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou., je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové*

skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok. Typicky se bude např. jednat o uplatnění nezdaniitelné části základu daně dle § 15 (...) za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu (...) v řízení o dani z příjmů lze za výhody považovat položky, které se uplatní ze zákona.

Tyto judikatorní závěry zdejší soud respektuje a sdílí. Je proto zcela bezpředmětné, zda tyto výhody uplatnil žalobce v původním daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003. Bez ohledu na to, zda tak učinil či nikoli, bylo povinností daňových orgánů se s těmito položkami jako výhodami svědčícími pro daňový subjekt zabývat.

Daňové orgány se přitom nejpozději 8.2.2010 dozvěděly, že u žalobce připadají v úvahu jako výhoda položky nezdaniitelné části základu daně na děti a manželku. Bylo proto poté, co bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 2.11.2009 č.j. 6844/09-1102-803084, rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31.5.2012 č.j. 22 Af 3/2010-36, www.nssoud.cz, zrušeno, se z úřední povinnosti těmito výhodami zabývat. Jakkoli si je zdejší soud vědom judikatorních závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2006 č.j. 7 Afs 142/2004-55, www.nssoud.cz, zastává názor, že tyto závěry nelze aplikovat slepě a bezbřeze, navíc v situaci, kdy je povinností daňových orgánů se ex offio, tj. i bez návrhu daňového subjektu, otázkami nezdaniitelné části základu daně zabývat.

To ovšem daňové orgány neučinily a po dobu více než 6 měsíců (rozsudek ze dne 31.5.2012 byl Finančnímu ředitelství v Ostravě doručen 18.6.2012) vyčkávaly aktivity žalobce, čímž se vystavily nebezpečí, že žalobce uplatní tyto výhody „na poslední chvíli“, kdy již bude daňové orgány „tlačit“ prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Tak se také podáním žalobce ze dne 27.11.2012, doručeným Finančnímu ředitelství v Ostravě dne 10.12.2012, stalo.

Neměly-li pak daňové orgány pro zdaňovací období 2003 dostatek podkladů pro ověření nároku žalobce na uplatnění předmětných položek, měly půl roku na to, aby si i z vlastních evidencí tyto podklady opatřily. Bude-li přitom odhlédnuto od evidentní skutečnosti, že druhé dítě se žalobci narodilo až v r. 2004 (proto nemohlo ovlivnit základ daně za rok 2003), jednalo se o zjištění, že výhodu nezdaniitelné části základu daně na dítě neuplatnila žalobcova manželka (§ 15 odst. 6 ZDP) a že tato manželka v r. 2003 nedosáhla příjmu 38.040,- Kč [§ 15 odst. 1 písm. c) ZDP]. Tyto údaje musejí být navíc obsahem evidence daňových orgánů, proto k jejich verifikaci není žádné součinnosti s žalobcem třeba.

Nedosti na tom, žalobce výslovně tuto výhodu dne 10.12.2012 uplatnil. Soud má přitom za to, že ani v této chvíli daňovým orgánům nic nebránilo nahlédnout do svých evidencí, z nichž by byly právě uvedené údaje zjištěny. Dobu 9 dnů (od 10.12.2012 do 19.12.2012, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí) soud považuje pro takové zjištění za dostačující.

Daňové orgány tak porušily zákon, pokud řádně nepřihlédly k výhodě svědčící ve prospěch žalobce – nezdaniitelné části základu daně na (jedno) dítě a manželku, což je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.r.s.

E.

Žalobce nezohlednění odpisů (ř. 106 daňového přiznání) namítal již nejpozději v podání ze dne 27.11.2012 doručeném Finančnímu ředitelství v Ostravě dne 10.12.2012.

V napadeném rozhodnutí pak Finanční ředitelství v Ostravě vypořádává tuto námitku stručně, kdy jeho rozhodující úvahu představuje jediná věta „(...) *nebylo možno prověřit správnost, průkaznost a daňovou účinnost údajů deklarovaných odvolatelem v daňovém přiznání, a to vzhledem k absenci účetnictví a jiných povinných evidencí*“.

Jakkoli se jedná o odůvodnění strohé až kusé, základ úvahy Finančního ředitelství v Ostravě tu nalézt lze, pročež z tohoto pohledu nelze považovat napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Jedná se o úvahu, kterou žalovaný ve vyjádření k žalobě transformoval ve větu „*není možné kombinovat způsob stanovení daně dokazováním a dle pomůcek*“.

S touto úvahou se krajský soud ztotožňuje, když se jedná dokonce o judikatorní závěr Nejvyššího správního soudu (srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004 č.j. 2 Afs 25/2003-88, www.nssoud.cz: „*Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení.*“

Žalobní bod 2) proto nebyl shledán důvodným.

F.

Za situace, kdy krajský soud s ohledem na důvodnost žalobního bodu 1) nemůže stále konstatovat dodržení zásady zákonnosti, je předčasné se zabývat žalobním bodem 3) o porušení zásady legitimního očekávání. Zásada legitimního očekávání je totiž korektivem postupu, který je zcela v souladu se zákonnými ustanoveními. Zákon však byl v tomto konkrétním případě porušen (srov. část D. tohoto odůvodnění), pročež není pohledem legitimního očekávání dosud co korigovat.

G.

Pro důvodnost žalobního bodu 1) bylo napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušeno a věc podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrácena žalovanému k dalšímu řízení, v němž jsou daňové orgány vázány právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

H.

Obiter dictum krajský soud upozorňuje, že s ohledem na předmětné zdaňovací období (2003) se budou muset daňové orgány zabývat otázkou prekluze práva daň doměřit, kdy pro tyto účely upozorňuje, že ust. § 264 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bylo napadeno návrhem na zrušení tohoto ustanovení u Ústavního

soudu, kdy věc je vedena pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14, ve věci nebylo dosud rozhodnuto.

I.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a)	zaplacený soudní poplatek		3.000 Kč
b)	náklady právního zastoupení advokátem		
α)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč bez DPH / úkon při těchto úkonech právní služby		
1)	příprava a převzetí věci		
2)	sepis žaloby	§ 7, § 9 odst. 4 písm. d)	
3)	replika k vyjádření žalovaného	vyhl. č. 177/1996 Sb.	9.300 Kč
β)	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč bez DPH / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	900 Kč
γ)	DPH 21% z částek uvedených pod písm. α) – β)		2.142 Kč
Celkem			15.342 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 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 25. června 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu