



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **RNDr. P. H.**, zast. JUDr. Petrem Procházkou, advokátem, se sídlem náměstí Svobody 77/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 – 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 24, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finančního ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, nařídilo obnovu řízení, které ukončil Finanční úřad ve Frýdku-Místku (dále jen „prvoinstanční správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 8. 2010, č. j. 111022/10/362914806251. Prvoinstanční správce daně naposledy uvedeným rozhodnutím žalobci dodatečně vyměřil 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. Prvoinstanční správce daně ukončil obnovené řízení rozhodnutím ze dne 22. 1. 2013, č. j. 44654/13/3207-24804-806251, kterým žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2.990.067 Kč a daňové penále ve výši 598.013 Kč. Rozhodnutím ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1697365/13/3207-24804-806251, prvoinstanční správce daně, postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, snížil výši doměřené daně na 65.084 Kč a daňového

penále na 11.415 Kč. Odvolací finanční ředitelství následně zamítlo odvolání a potvrdilo naposledy uvedené rozhodnutí prvoinstančního správce daně rozhodnutím ze dne 10. 3. 2014, č. j. 6362/14/5000-14102-709598.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 4. 2016, č. j. 22 Af 36/2014 - 24, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění shledal částečně důvodnou jedinou námitku žalobce, avšak konstatoval, že žalovaný neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť „[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.“ S ohledem na naposledy uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu a § 88 odst. 2 daňového řádu podle krajského soudu nelze bez dalšího uzavřít, že prvoinstanční správce daně neměl povinnost seznámit žalobce v rámci obnoveného řízení s podklady pro nové rozhodnutí ve věci. Postupem správců daně byl podle krajského soudu žalobce 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 další důkazy.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní připomněl procesní historii celé věci a namítl, že krajský soud pochybil při hodnocení otázky, zda měl stěžovatel povinnost seznámit účastníka řízení před vydáním rozhodnutí v obnoveném řízení podle § 88 odst. 2 daňového řádu s podklady pro nové rozhodnutí. Konstatoval, že institut obnovy řízení je komplexně upraven v § 117 a násl. daňového řádu, přičemž tato právní úprava výslovně nestanoví povinnost seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí v obnoveném řízení s podklady rozhodnutí. Podle stěžovatele nelze takovou povinnost dovodit, ani případnou aplikací § 88 odst. 2 daňového řádu, který správci daně stanoví povinnost seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění v daňové kontrole. Stěžovatel uvedl, že u žalobce sice v minulosti proběhla daňová kontrola, již v roce 2010, ta však byla řádným způsobem ukončena a nebyla dotčena rozhodnutím o nařízení obnovy řízení. Nadto, žalobce ani v žalobě neuplatnil v tomto směru žádné námitky. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, podle kterého „[o]pakovaná

pokračování

daňová kontrola dle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 citovaného zákona přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení.“. A contrario stěžovatel z citovaného rozsudku dovedl, že v případě obnovy nalézacího řízení není nutné bezpodmínečně obnovit také daňovou kontrolu. V nyní posuzované věci Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, nařídilo obnovu řízení ukončeného dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 8. 2010, č. j. 111022/10/362914806251, s tím, aby prvoinstanční správce daně provedl všechny úkony vedoucí ke zjištění skutkového stavu ve vztahu k existenci a realizaci pohledávek, o které byl správcem daně zvýšen základ daně za předmětné období, a které byly předmětem odvolání účastníka řízení proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 8. 2010, č. j. 111022/10/362914806251. Finanční ředitelství v Ostravě nenařídilo obnovit daňovou kontrolu, a proto nebylo na místě aplikovat § 88 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel odmítl argumentaci krajského soudu poukazující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60. Uvedl, že podle Nejvyššího správního soudu ustanovení obecné části daňového řádu, obsahující mimo jiné i zásady daňového řízení, je nutno uplatňovat v kterékoli fázi daňového řízení. Zásadu spolupráce je tedy nutné aplikovat kdykoli v řízení bez ohledu na to, zda probíhá daňová kontrola či vytykáací řízení. Podle stěžovatele se však v nyní posuzované věci nejednalo o aplikaci základní zásady, jakožto interpretačního korektivu, na průběh obnoveného řízení, přičemž seznámení s výsledkem kontrolního zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, je institutem vyskytujícím se pouze v konkrétní fázi specifického postupu v daňovém řízení, kterým je daňová kontrola.

Nad rámec uvedených závěrů stěžovatel konstatoval, že žalobce byl seznámen s důvody, které vedly k obnově řízení, neboť tyto důvody vycházely ze zjištění policejního orgánu ve věci trestního oznámení, které na žalobce podal prvoinstanční správce daně a Finanční ředitelství v Ostravě je výslovně uvedlo včetně odkazu na příslušné usnesení policejního orgánu v rozhodnutí o nařízení obnovy řízení ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032. Žalobce byl podle stěžovatele seznámen se všemi zjišťovanými skutečnostmi, neboť proti závěrům prvoinstančního správce daně dvakrát brojil odvoláním. Žalobce byl rovněž oprávněn v průběhu celého obnoveného řízení využít svého práva na nahlížení do spisu podle § 66 a násl. daňového řádu. Skutečnost, že toto právo nevyužil nelze klást k tíži stěžovatele. Stěžovatel poukázal na část odůvodnění na šesté straně napadeného rozsudku a uvedl, že mu není zřejmé, s čím měl žalobce seznámit, když i krajský soud uvedl, 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.“ V závěru stěžovatel konstatoval, že „[i] kdyby však účastník řízení seznámen byl, nezlepšilo by se tím nikterak jeho procesní postavení, ani by tím jinak nebyla dotčena jeho procesní práva - prvostupňovým správcem daně předestřený postup by totiž nevedl k žádné změně týkající se výše doměřené daně, jak byla stanovena v obnoveném řízení, protože „zůstatek“ doměřené daně ve výši 65.084 Kč se týkal skutečností, pro které nebyla obnova řízení nařizována, a tedy které nemohly být v rámci obnoveného řízení (*iudicium rescissorium*) zkoumány. Je tak zřejmé, že v rámci obnovy řízení bylo účastníkovi řízení vyhověno v maximálním rozsahu, byť i nadále určitý doměrek existuje. Z výše uvedených důvodů má stěžovatel rovněž za to, že účastníkovi řízení bylo neprávem

přířknuto právo na náhradu nákladu řízení, pročez stěžovatel napadá i výrok II. rozsudku.“ Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že správce daně začal plnit povinnosti vyplývající z daňového řádu až na základě jeho vytrvalého tlaku ke zjištění skutečného stavu věci. Namítl, že šetření Policie České republiky nepřineslo žádné nové skutečnosti, které by odůvodňovaly nařízení obnovy řízení. Důvodem nařízení obnovy řízení bylo toliko zjištění policie, že skutečnosti tvrzené žalobcem se zakládají na existujících a věrohodných smlouvách, jejichž realizace byla doložena platebními a jinými doklady a účetnictvím zúčastněných subjektů. Předmětné smlouvy, účetnictví, platební a jiné doklady ovšem existovaly ještě předtím, než se záležitostí začala zabývat policie, přičemž správce daně se s těmito podklady seznámil v rámci daňové kontroly. Žalobce označil argumentaci stěžovatele ohledně § 88 odst. 2 daňového řádu za ostudnou, neboť bez vlastní procesní aktivity by vinnou nekvalitní práce správců daně byl povinen zaplatit doměřenou daň ve výši 5.250.483 Kč a penále ve výši 1.050.096 Kč. V této souvislosti žalobce připomněl zásady vyjádřené v § 6 odst. 1, 2, 3 a 4 daňového řádu a dovodil, že zásada spolupráce se uplatní v kterékoliv fázi správy daní. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl a stěžovateli uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud stěžovateli nevytknul, že žalobce neseznámil s podklady rozhodnutí. Naopak, krajský soud uvedl, že stěžovatel neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti a ani nebyly předloženy nové důkazy. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004 – 60, však krajský soud dovodil, že žalobce měl mít v rámci obnoveného řízení možnost seznámit se s podklady pro nové rozhodnutí, vyjádřit se ke všem provedeným důkazům a navrhnout další důkazy,

pokračování

příčemž samotná skutečnost, že zákonodárce prvoinstančnímu správci daně výslovně nestanovil povinnost seznámit žalobce s podklady rozhodnutí v části daňového řádu o obnově řízení, neznamená, že prvoinstanční správce daně tuto povinnost neměl. Povinnost vyplývající z § 88 odst. 2 daňového řádu totiž podle krajského soudu nedopadá pouze na daňovou kontrolu, nýbrž ovlivňuje celé daňové řízení, včetně obnoveného řízení.

Nejvyšší správní soud přisvědčil tvrzení stěžovatele, že prvoinstanční správce daně v obnoveném řízení neprováděl opakovanou daňovou kontrolu. Podle dodatečného platebního výměru ze dne 22. 1. 2013, č. j. 44654/13/3207-24804-806251, prvoinstanční správce daně vycházel z daňové kontroly zahájené před obnovou řízení. Nejvyšší správní soud již na základě rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39, konstatoval, že „[o]pakovaná daňová kontrola dle § 85 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je speciálním institutem ve vztahu k obnově řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Za splnění podmínek § 85 odst. 5 citovaného zákona přistoupí správce daně k zahájení opakované daňové kontroly, aniž by předtím (nebo nejpozději současně) nařídil obnovu nalézacího řízení.“ I s ohledem na citované závěry lze dovodit, že daňová kontrola se sice vztahuje ke konkrétnímu daňovému řízení, avšak jedná se o ucelený proces, jehož výsledkem není rozhodnutí ale zpráva o daňové kontrole, se kterou správce daně seznamuje daňový subjekt podle § 88 daňového řádu. Obnovou řízení tedy bez dalšího nedochází k obnově daňové kontroly, správce daně rovněž není bez dalšího povinen provést v obnoveném řízení opakovanou daňovou kontrolu, popřípadě znovu projednat zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem.

Krajskému soudu ovšem lze přisvědčit, že prvoinstanční správce daně měl v obnoveném prvoinstančním řízení povinnost umožnit žalobci vyjádřit se k podkladům rozhodnutí. Ke splnění této povinnosti nepostačuje, že správce daně byl toliko pasivně ochoten zpřístupnit spisovou dokumentaci, pokud by o to žalobce požádal. Žalobci totiž nemůže být bez součinnosti se správcem daně známo, kdy správce daně do spisové dokumentace doplnil nové důkazy a kdy se chystá rozhodnout ve věci samé. Pokud by tak byl žalobce odkázán toliko na vlastní aktivitu a přitom se chtěl vyjádřit ke všem podkladům rozhodnutí, musel by do spisové dokumentace nahlížet prakticky nepřetržitě, což pochopitelně není možné. Podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod má každý právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, přičemž Ústavní soud například v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, nebo v nálezu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, uvedené pravidlo výslovně vztáhnul i na daňové řízení. Žalobce tedy byl oprávněn vyjádřit se ke všem prováděným důkazům a správce daně měl podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost umožnit mu realizovat toto právo a poskytnout mu k tomu přiměřené poučení. Z toho podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že správce daně měl upozornit žalobce, že již shromáždil všechny podklady.

Ze spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil, že prvoinstanční správce daně v obnoveném prvoinstančním řízení shromáždil podklady, aniž by o tom vyrozuměl žalobce. Například z odůvodnění na třetí straně rozhodnutí prvoinstančního správce daně ze dne 22. 1. 2013, č. j. 44654/13/3207-24804-806251, vyplývá, že Finanční úřad v Tišnově na základě dožádání ze dne 16. 4. 2012 obstaral část účetnictví MEZ a. s., kterou prvoinstanční správce daně následně hodnotil ve vztahu k daňové povinnosti žalobce.

Nejvyšší správní soud se však musel zabývat otázkou, jestli popsané pochybení mohlo v kontextu okolností nyní posuzované věci poškodit žalobce.

V této souvislosti je nutné zdůraznit, že podle rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012, č. j. 2164/12-1102-806032, kterým Finanční ředitelství v Ostravě nařídilo obnovu řízení, „[...] *provede správce daně prvního stupně [...] v rámci obnoveného řízení všechny úkony vedoucí ke zjištění správnosti skutkového stavu věci v oblasti týkající se existence a realizace pohledávek ve výši 17.739.169,22 Kč, o které byl správcem daně zvýšen základ daně za rok 2006, a které byly předmětem odvolání daňového subjektu proti citovanému dodatečnému platebnímu výměru č. j. 111022/10/362914806251 ze dne 5. 8. 2010.*“ Dodatečný platební výměr se však netýkal pouze pohledávek ve výši 17.739.169,22 Kč, ale také nesprávně vyčíslených kurzových ztrát, nákladů sloužících k osobní potřebě a poplatků za telefonní hovory žalobce. Přestože tedy prvoinstanční správce daně nakonec vyhověl žalobci v celém rozsahu, v němž došlo k obnově řízení, doměřil mu daň ve výši 65.084 Kč a penále z doměřené daně ve výši 11.415 Kč. Přitom podklady, které prvoinstanční správce daně doplnil v obnoveném řízení, se vztahovaly právě jen k existenci a realizaci pohledávek ve výši 17.739.169,22 Kč, tedy k části, ve které správci daně plně vyhověli žalobci. Podle Nejvyššího správního soudu proto žalobce nemohl být nikterak poškozen pochybením prvoinstančního správce daně. V této souvislosti je rovněž nutné připomenout, že podle § 116 odst. 1 daňového řádu, odvolací orgán není oprávněn napadené rozhodnutí zrušit a vrátit jej prvoinstančnímu správci daně k dalšímu řízení. I kdyby tedy žalovaný uznal pochybení prvoinstančního správce daně, žalobce by tím nezískal možnost projednat své námítky v obou instancích. Ze spisové dokumentace je taktéž zřejmé, že žalovaný již žádné další dokazování neprováděl a žalobce si musel být vědom důkazů, které obstaral prvoinstanční správce daně, nejpozději poté, co obdržel jeho rozhodnutí ze dne 6. 5. 2013, č. j. 1697365/13/3207-24804-806251. Přesto se žalobce k novým důkazům nevyjádřil v odvolání či v průběhu odvolacího řízení.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem se Nejvyšší správní soud neztotožnil s právním hodnocením věci krajského soudu a dospěl k závěru, že pochybení prvoinstančního správce daně nemohlo způsobit nezákonnost rozhodnutí obou správců daně ve věci samé, a nemohlo tak poškodit žalobce. Odůvodnění rozsudku krajského soudu podle Nejvyššího správního soudu trpí nezákonností, nikoliv nepřezkoumatelností, neboť právní závěry krajského soudu nejsou vnitřně rozporné či nesrozumitelné.

Kasační stížnost je však důvodná, a Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. V novém rozhodnutí krajský soud podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně dne 26. července 2016

pokračování

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu