



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobkyně:



bytem 

zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 637/6, Liberec

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7743/18/5200-10424-711507

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7743/18/5200-10424-711507, se zrušuje pro nezákonnost a vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Lukáše Votruby.

Odůvodnění:

- Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 9. 7. 2013, č. j. 872803/13/2601-24802-505715, jímž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2011 ve výši 102 765 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 553 Kč.
- Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že žalobkyně byla písemností ze dne 11. 1. 2013 požádána o součinnost ve věci zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Protože žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, byla písemností ze dne 21. 3. 2013 podle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzvána k zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu nicméně nereagovala, správce daně tedy vyhotovil úřední záznam o konstrukci stanovení daně podle pomůcek a dne 9. 7. 2013 dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň podle pomůcek. Veškeré uvedené písemnosti včetně dodatečného platebního výměru byly žalobkyni doručovány prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a uplynutím úložní doby je správce daně považoval za doručené. Následně správce daně zjistil, že žalobkyně měla v době doručování předmětných písemností zpřístupněnu datovou schránku, do níž bylo povinností správce daně písemnosti doručovat. Správce daně proto žalobkyni opětovně, nyní již do datové schránky, doručil dne 9. 9. 2013 výzvu k zahájení daňové kontroly. Dne 19. 6. 2014 vydal správce daně nový dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, který žalovaný v odvolacím řízení potvrdil. Rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014 však byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, v němž zdejší soud uzavřel, že ve stejné věci bylo rozhodnuto dvakrát, neboť dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 byl vyhotoven, podepsán i předán k přepravě. Byl tedy učiněn úkon k jeho doručení bez ohledu na to, zda zvolený způsob doručování byl správný. Dle soudu byl tedy správce daně tímto dodatečným platebním výměrem vázán, a pokud v téže věci rozhodl znovu rozhodnutím ze dne 19. 6. 2014, postupoval v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyni byl dle jejího tvrzení dodatečný platební výměr z 9. 7. 2013 předán dne 21. 12. 2015. K odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru vydal žalovaný napadené rozhodnutí.
- Žalovaný po shrnutí odvolacích důvodů shrnul právní úpravu týkající se stanovení daně podle pomůcek a aplikoval ji na případ žalobkyně. Měl za to, že podmínky pro tento postup byly splněny a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Lhůta pro stanovení daně v důsledku úkonů správních orgánů a stavení lhůty po dobu soudního řízení marně neuplynula. K namítanému pochybení při doručování žalovaný uvedl, že pochybení správce daně je odstranitelné cestou opětovného doručení písemností žalobkyni, k čemuž správce daně přistoupil. Výzva k zahájení daňové kontroly byla žalobkyni řádně doručena

do datové schránky dne 9. 9. 2013, úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek jí byl doručen dne 9. 3. 2014. Dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 byl žalobkyni v materiálním smyslu doručen (žalobkyně se s jeho obsahem seznámila) dne 21. 12. 2015. V tento den vyvolal dodatečný platební výměr právní účinky na straně žalobkyně, z čehož je zjevné, že k odstranění pochybení při doručování došlo předtím, než dodatečný platební výměr zasáhl do právního postavení žalobkyně. Žalobkyně nevyhověla výzvě k zahájení daňové kontroly, neposkytla součinnost, proto byly splněny podmínky pro postup podle § 87 odst. 5 daňového řádu, který byl ukončen doměřením daně podle pomůcek rozhodnutím doručeným žalobkyni dne 21. 12. 2015. Odvolací řízení před žalovaným bylo zahájeno dne 19. 1. 2016 a podmínky pro jeho zastavení splněny nebyly.

4. Žalobkyně v žalobě vysvětlila, že ve věci doměření daňové povinnosti žalobkyni za rok 2011

již správní orgány i zdejší soud jednou rozhodovaly. Krajský soud dal rozhodnutím ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, žalobkyni za pravdu v tom, že ve stejné věci bylo rozhodnuto dvakrát. Proto byla rozhodnutí správních orgánů napadená v předchozím soudním řízení zrušena. V řízení, které je předmětem soudního přezkumu nyní, předcházely vydání prvostupňového správního rozhodnutí hrubé procesní vady spočívající v chybném způsobu doručování písemností žalobkyni. Přestože žalobkyně měla v rozhodném období zpřístupněnu datovou schránku, správní orgán prvního stupně jí doručoval písemnosti, včetně výzvy k zahájení daňové kontroly, výzvy k seznámení s podklady rozhodnutí i samotné rozhodnutí z 9. 7. 2013, fikcí prostřednictvím provozovatele poštovních služeb. Rozhodnutí ve věci samé bylo žalobkyni doručeno jejím švagrem dne 21. 12. 2015.

5. Z těchto důvodů dle žalobkyně nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly a žalobkyně neměla možnost se ve věci vyjádřit. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je proto nicotné

a mělo by být zrušeno. Vady v doručování předmětných písemností nebylo možno odstranit opětovným doručením po vydání prvostupňového rozhodnutí. Výzva k zahájení daňové kontroly byla žalobkyni doručena dne 9. 9. 2013, tedy více než dva měsíce po vydání rozhodnutí ve věci samé. Rozhodnutí ve věci přitom nemůže předcházet výzvu k zahájení daňové kontroly.

Po vydání rozhodnutí ze dne 9. 7. 2013, k němuž v tomto případě došlo, neboť byl učiněn úkon k jeho doručení, byl správní orgán prvního stupně tímto rozhodnutím vázán, proto následně nemohl ve věci činit další úkony. Dle žalobkyně jsou stanovení daně podle pomůcek i zvolené pomůcky rovněž nesprávné, způsob a výši stanovení daně nicméně nebude touto žalobou napadat, neboť řízení trpí tak závažnými procesními vadami, že další důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí jsou nadbytečné.

6. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zrekapituloval průběh řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na spisový materiál. Dále konstatoval, že za stěžejní považuje posouzení otázky, zda je možné napravovat procesní pochybení správce daně při doručování písemností tím, že správce daně písemnosti opětovně doručí v souladu se zákonem.

Dle žalovaného takovému postupu nic nebrání, opačný závěr by odporoval logickému uvažování a vedl by ke zmaření cíle správy daní. Možnost takovéto nápravy je pravidlem i

v jiných právních odvětvích. Doměřovací řízení bylo nepochybně zahájeno, což dosvědčuje i závěr krajského soudu, podle něhož byl dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 vydán a správce daně jím byl vázán. Není sporu o tom, že správce daně při doručování písemností pochybil, nicméně následně své procesní úkony zopakoval, žalobkyně však součinnost neposkytla, patrně se zahájení daňové kontroly snažila vyhnout. Skutečnost, že dodatečný platební výměr je datován dříve, než správce daně doručil písemnosti žalobkyni do datové schránky, nastala v důsledku soudního přezkumu duplicitního pozdějšího platebního výměru. Duplicitní platební výměr byl navíc ve své podstatě totožný jako dodatečný platební výměr, který je předmětem tohoto řízení. Ve věci bylo vedeno odvolací řízení a v něm bylo vydáno rozhodnutí, které tvoří s platebním výměrem jeden celek. Rozhodnutí správce daně nelze s ohledem na § 105 daňového řádu považovat za nicotné. Žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

7. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyni byl podle § 86 odst. 1 daňového řádu písemností ze dne 11. 1. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb sdělen záměr zahájení daňové kontroly s poučením o povinnosti umožnit zahájení a provedení daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Písemností ze dne 21. 3. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb byla žalobkyně vyzvána k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalobkyně je povinna ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy sdělit den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Písemností ze dne 25. 4. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb bylo žalobkyni oznámeno zahájení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Rovněž poštou bylo žalobkyni doručováno sdělení ze dne 20. 5. 2013 s úředním záznamem o konstrukci pomůcek. Dne 9. 7. 2013 vydal správce daně dodatečný platební výměr, jímž doměřil žalobkyni daň z příjmů za rok 2011 podle pomůcek. Ani dodatečný platební výměr nebyl žalobkyni doručován do datové schránky. Dne 30. 8. 2013 byl vyhotoven úřední záznam, v němž správce daně konstatuje, že žalobkyně má od 4. 3. 2013 zřízenou datovou schránku fyzické osoby, pročež písemnosti doručované žalobkyni po tomto datu měly být doručovány do datové schránky. Po v rozhodnutí žalovaného popsaném dalším průběhu řízení, kdy správce daně vydal nový dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014, který byl žalovaným potvrzen, aby byla následně obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, doručil správce daně do datové schránky žalobkyně písemnosti podstatné pro vydání napadeného dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013. Zejména byla žalobkyni dne 9. 9. 2013 doručena výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013.
8. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
9. Podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.

10. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.
11. Z uvedených ustanovení plyne, že jedním z předpokladů pro oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu je učinění výzvy daňovému subjektu podle § 87 odst. 2 daňového řádu k umožnění zahájení daňové kontroly. Tuto výzvu je třeba daňovému subjektu nejprve řádně doručit, což plyne nejen z logiky věci, ale i přímo z § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně ve výzvě mj. stanoví lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Teprve na základě marného uplynutí ve výzvě stanovené lhůty, kdy daňový subjekt nezapočne se správcem daně na zahájení daňové kontroly spolupracovat, je správce daně oprávněn zkonstatovat splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu.
12. V daném případě byla výzva podle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 21. 3. 2013 doručena v souladu s § 42 daňového řádu do datové schránky žalobkyně dne 9. 9. 2013. V době vydání a prvního pokusu o doručení uvedené výzvy prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, tedy na přelomu března a dubna 2013, měla žalobkyně zřízení datovou schránku, doručování výzvy poštou proto odporovalo § 42 daňového řádu, a výzvu proto nebylo možno považovat za doručenou zákonným způsobem dříve než 9. 9. 2013. Tento závěr ostatně shodně zastává i sám žalovaný, který z něj v napadeném rozhodnutí vychází.
13. Jestliže výzva, od jejíhož doručení žalobkyni se odvíjí patnáctidenní lhůta, v níž bylo žalobkyni uloženo umožnit zahájení daňové kontroly, byla doručena dne 9. 9. 2013, nemohly být již dne 9. 7. 2013, kdy byl vydán dodatečný platební výměr správce daně, splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný přitom byl v odvolacím řízení povinen v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumat, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Splnění těchto podmínek je pak třeba zkoumat k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, dostupný na www.nssoud.cz).
14. Soud nepopírá tvrzení žalovaného, že nedostatek doručení písemnosti zpravidla lze, a to nejen v daňovém řízení, napravit jejím opětovným doručením odpovídajícím zákonu. Toto tvrzení nicméně nelze absolutizovat, neboť možnost opětovného doručení má v řadě případů své časové hranice. Z logiky věci plyne, že výzva, která je zákonným nezbytným předpokladem pro stanovení daně podle pomůcek, nemůže být žalobkyni doručena později, nežli bylo

vydáno rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek s úvahou, že v důsledku takového doručení jsou podmínky pro užití pomůcek splněny. Podmínky logicky musely být splněny před vydáním rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyni bez předchozího řádného doručení výzvy nebyla před doměřením daně reálně poskytnuta lhůta k umožnění zahájení daňové kontroly. Ta v tomto případě odvíjí svůj počátek až od doručení výzvy dne 9. 9. 2013.

15. Skutečnost, že žalobkyně ani po 9. 9. 2013 se správcem daně dostatečně nespolupracovala, pročež byla původně vydána duplicitní rozhodnutí správce daně a žalovaného, která zdejší soud zrušil, nemůže legitimizovat dodatečné doměření daně ze dne 9. 7. 2013, které předcházelo doručení výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Nic na tom nemění ani to, že dodatečný platební výměr správce daně byl žalobkyni doručen až dne 21. 12. 2015 a že rozhodnutí žalovaného, jímž byl dodatečný platební výměr potvrzen, bylo vydáno dne 15. 2. 2018. Již v den, kdy správce daně své prvostupňové rozhodnutí vydal, jím byl vázán a nebyl oprávněn dodatečně zajišťovat splnění podmínek pro jeho vydání.
16. Správce daně vydal své rozhodnutí před uplynutím lhůty stanovené žalobkyni ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu, a tedy i před zahájením doměřovacího řízení, které je, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59, v případě nevyhovění výzvě k zahájení daňové kontroly zahájeno ex lege marným uplynutím stanovené lhůty. Doměřovací řízení tedy bylo v daném případě zahájeno na konci září 2013, dodatečný platební výměr, jenž měl z tohoto řízení vzejít, byl vydán již v červenci 2013, což představuje vadu řízení. Uvedené skutečnosti nemohly být žalovaným akceptovány ani s odkazem na to, že rozhodnutí správních orgánů tvoří jeden celek.
17. K námitce žalobkyně, že rozhodnutí vydané v prvním stupni je nicotné, soud uvádí, že podle § 105 odst. 2 daňového řádu lze rozhodnutí vydané správcem daně považovat za nicotné ve třech případech: Pokud jej vydal správce daně, který k jeho vydání nebyl věcně příslušný, trpí-li rozhodnutí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. V nyní projednávané věci žádný z těchto případů nenastal. Napadené rozhodnutí vydalo Odvolací finanční ředitelství, které je orgánem věcně příslušným k přezkumu rozhodnutí vydaných finančními úřady, a stejně tak prvoinstanční rozhodnutí vydal finanční úřad coby orgán věcně příslušný k výkonu správy daní. Napadené rozhodnutí není vydáno na základě jiného rozhodnutí, které by předtím bylo prohlášeno za nicotné. Rozhodnutí správce daně nevykazuje ani vady takové intenzity, jež by je činily zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným.
18. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro potvrzení dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013. Soud tedy postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání, když s takovým postupem jednak účastníci souhlasili, navíc byly splněny podmínky dle § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.

19. V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Bude tedy vycházet z toho, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu splněny nebyly a řízení před správcem daně bylo zatíženo vadou spočívající v tom, že rozhodnutí ve věci bylo vydáno dříve, než bylo zahájeno řízení, z nějž mělo předmětné rozhodnutí ve věci vzejít.
20. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byla žalobkyně úspěšná, proto jí soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
21. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 2 úkony právní služby v celkové výši 6 200 Kč [2 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč za 2 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrad advokáta ve výši 1 428 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Liberec 15. února 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu