ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. N.,** zastoupena Mgr. Ing. Michalem Burešem, advokátem, se sídlem Nová 244, Lenešice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č.j. 32713/16/5100-31461-700796,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně napadla shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 6 (dále také jen „*finanční úřad*“, případně podle kontextu jenom obecně „*správce daně*“, kterým je obecně označován i žalovaný, pokud rozlišení nemá význam pro samotný text odůvodnění), ze dne 18. 6. 2015, č.j. 4433017/15/2006-70462-106960. V daňovém řízení byla pravomocně žalobkyni platebním výměrem vyměřena daň darovací podle pomůcek ve výši 15.400 Kč podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o trojdani*“), ve spojení s ustanovením § 57 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o dani z nabytí*“).

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí v celém rozsahu a domáhala se jeho zrušení, včetně zrušení prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnila tyto žalobní body. Uvedla, že správce daně dovodil, že obdržela

darem kožich zn. Ch. D. v hodnotě 220.000 Kč, existence darování (bezúplatného nabytí) spojoval se vznikem daňové povinnosti. Žalobkyně v průběhu daňového řízení existenci darování popírala, bylo podle jejího názoru na správci daně, aby prokázal, že k darování došlo, a za tím účelem provedl dokazování; správce daně však existenci darování vzal za prokázanou pouze na základě usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, č. j. 4 VZV 5/2013, o zahájení trestního stíhání (dále také jen *„usnesení státního zástupce“*). Tím se podle názoru žalobkyně dopustil se několika nezákonností, kdy porušil § 5 odst. 1 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen *„daňový řád“*), neboť nezjistil dostatečně skutkový stav, popřel zásadu presumpce neviny podle čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a porušil zásadu bezprostřednosti dokazování.

[3] Žalobkyně namítá, že usnesení o zahájení trestního stíhání je podle ustanovení § 160 trestního řádu úkonem policejního orgánu nebo státního zástupce, který má být učiněn v okamžiku, kdy prověřováním zjištěné a odůvodněné skutečnosti nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin, a je-li dostatečně odůvodněn závěr, že jej spáchala určitá osoba, z čehož vyplývá, že policejním orgánem (státním zástupcem) nemusí být s jistotou prokázáno, že k trestnému činu došlo, ale je dostačující, když zjištěné skutečnosti tomu nasvědčují; pokud správce daně rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně založili pouze na obsahu usnesení státního zástupce, které je založeno na odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, jehož využití jakožto důkazního prostředku ve správním nebo daňovém řízení není přípustné (trestní řád je striktně omezuje pro samotné trestní řízení), považuje tento postup za nesprávný (odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 58/2010 – 89); důkaz považuje za nedostatečný a za popření presumpce neviny. Omezená využitelnost odposlechů jako důkazů v daňovém řízení vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62.

[4] Dále žalobkyně uvádí, že správce daně dále porušil zásadu bezprostřednosti dokazování, neboť nebyly zopakovány důkazy, které byly provedeny před policejním orgánem a vyšel pouze z údajů uvedených v usnesení státního zástupce, což je nedostatečné, správce měl provést aspoň svědeckou výpověď JUDr. K. M. a Ing. L. P. (žalobkyně poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, spis. zn. II. ÚS 232/02, a rozsudek Nejvyššího správního soudu 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 – 41. Dále správce daně ani neprovedl důkaz listinami, které byly shromážděny šetřením policejního orgánu. Žalobkyně shrnuje, že rozhodnutí založené výlučně na údajích majících původ v trestním řízení a nikoli na skutečnostech zjištěných v daňovém řízení není a nemůže být rozhodnutím založené na řádně zjištěném skutkovém stavu, neboť takovéto rozhodnutí není výsledkem objektivního dokazování a jeho cílem není správné zjištění a stanovení daní.

[5] V dalším žalobním bodě žalobkyně napadá vyměření daně podle pomůcek, když pomůcka „Ocenění movité věci – kožichu zn. CD“, které bylo zpracováno J. T., referentem oceňování FÚ pro hl. m. Prahu, dne 23. 4. 2015 (dále jen *„Ocenění movité věci“*), není pro rozhodnutí dostačující. Nesouhlasí s tím, že správce daně jako další pomůcku uvádí Usnesení VSZ, resp. informace z něj vyplývající, neboť se jedná o překvapivou skutečnost, s níž nebyla žalobkyně před vydáním rozhodnutí seznámena. Pokud žalovaný označil za pomůcku „informace vyplývající z usnesení státního zástupce“, pak se podle názoru žalobkyně jedná o neurčité a nepřezkoumatelné odůvodnění. Namítá dále, že pomůcku lze použít pro stanovení daně, nikoli k prokázání toho, že došlo k darování – ačkoli § 98

daňového řádu připouští, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek, není přípustné, aby podle pomůcek bylo prokázáno to, že k darování vůbec došlo.

[6] V dalším žalobním bodě zpochybňuje doručování výzvy k podání daňového přiznání. Daňové řízení bylo zahájeno výzvou k podání daňového přiznání, kterou správce daně doručoval prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu: Hlavní kancelář ODS, J. V. 13, 110 01 P. 1. Podle názoru žalobkyně jí výzva k podání daňového přiznání nebyla řádně doručena a správce daně nesprávně dospěl k závěru, že byla doručena fikcí v úložní době dne 18. 5. 2015. Z doručenky založené v daňovém spisu vyplývá, že žalobkyně písemnost nepřevzala, a ta byla vrácena správci daně zpět a doručující orgán ve svém prohlášení uvedl, že adresát nemá na adrese schránku a je neznámý. Postup správce daně je podle názoru žalobkyně v rozporu s ust. § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro použití pomůcek k vyměření daně, neboť výzva k podání daňového přiznání nebyla řádně doručena. Nesouhlasí se závěrem, že doručovací adresou podle § 44 odst. 3 daňového řádu je shora uvedená adresa, neboť z obsahu daňového spisu nevyplývá, že žalobkyně požádala o doručování na tuto adresu. Dále k tomuto žalobnímu bodu uvádí, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o správě daní*“), účinný ke dni 6. 1. 2006 institut obsažený v § 44 odst. 3 daňového řádu neznal a s takovým úkonem (žádostí) daňového subjektu nespojoval následky, které by s takovým úkonem spojoval daňový řád účinný od 1. 1. 2011. Zákon o správě daní byl, pokud se týká doručování úředních písemností, založen na principu zdržování se, tzn. písemnost se adresátovi doručovala (mohla doručovat) pouze na místo, kde byl (mohl být) zastižen, o čemž podle názoru žalobkyně svědčí postup Finančního úřadu v Karlových Varech, který jí zaslal v rámci daňového řízení týkajícího se daně z nemovitostí na adresu bydliště výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 20. 8. 2008, když na přiložené poštovní poukázce typu A - daňová složenka byla předtištěna adresa jiná. Žalobkyně v souladu se zásadou legitimního očekávání, která patří mezi základní zásady právního státu, předpokládala a očekávala, že i v jiných daňových řízeních bude při doručování postupováno obdobně – tzn. v případě, že nebude úspěšné doručení na adresu, kterou uvedla, bude doručováno na adresu bydliště daňového subjektu.

[7] Žalobkyně dále uvádí, že daňový řád, účinný od 1. 1. 2011, princip zdržování se nahradil principem objektivní doručovací adresy, podle něhož je adresát odpovědný za to, že na uvedené adrese pro doručování bude schopen přebírat písemnosti, resp. se dozví o jejich případném uložení v důsledku toho, že se jej nepodařilo na této adrese zastihnout. Úkon žalobkyně učiněný v roce 2006 nelze považovat za volbu primární doručovací adresy ve smyslu § 44 odst. 3 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011, neboť tehdy platná právní úprava spojovala s takovýmto úkonem odlišné následky, neboť ke dni 6. 1. 2006 zákon o správě daní a poplatků nepředpokládal a ani nemohl předpokládat účinky, které s takovým úkonem budou v budoucnu spojeny. Žalovaný se podle názoru žalobkyně dopustil nepřípustné pravé retroaktivity, když úkon učiněný za předchozí právní úpravy bez dalšího považoval za úkon učiněný v souladu s platnou právní úpravou, a spojil s ním následky, které s ním předchozí právní úprava nespojovala. Ohledně nepřípustnosti pravé retroaktivity poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, a nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, spis. zn. III. ÚS 3221/11. Veřejná moc není oprávněna svým postupem vyvolat jiné právní následky než ty, které platily v okamžiku právně relevantního jednání, tzn. správce daně není oprávněn s úkonem učiněným daňovým subjektem v roce 2006, s nímž tehdy platná právní úprava (zákon o správě daní a

poplatků) spojovala určité následky, spojovat v roce 2015 na základě platné právní úpravy (daňový řád) následky zcela jiné a vyvozovat z tohoto úkonu důsledky, které zákon k 6. 1. 2006 s tímto úkonem nespojoval a daňový subjekt je tedy ani nepředpokládal, respektive předpokládat nemohl.

[8] Žalobkyně dále namítá, že výzva k podání daňového přiznání doručovaná prostřednictvím provozovatele poštovních služeb se nikdy nedostala do její dispoziční sféry. Poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 1 Afs 89/2007 - 35, ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 86, ze dne 16. 5. 2013, č. j. 5 Afs 76/2012 - 28, a na nález Ústavního soudu ze dne 21. 11. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1685/11. Z těchto rozhodnutí podle názoru žalobkyně vyplývá, že základním předpokladem fikce doručení je skutečnost, že se předmětná písemnost dostala do dispoziční sféry adresáta, tento měl možnost si ji v úložní době vyzvednout, avšak zaviněně – ať již úmyslně, či z nedbalosti – tak neučinil a písemnost si ve stanovené době nevyzvedl, ač tak učinit mohl. Výzva k podání daňového přiznání nemohla být žalobkyni doručována na adresu, kterou uvedla správci daně, neboť na této adrese se žalobkyně s doručovanou písemností seznámit nemohla. Poukazuje na doručenku k této výzvě, která byla vrácena správci daně zpět, přičemž doručující orgán ve svém prohlášení uvedl, že adresát je na uvedené adrese neznámý a nemá zde schránku. Skutečnost, že na tuto adresu nebylo možné doručit, plyne také z notářského zápisu NZ 490/2015, N 469/2015, sepsaný JUDr. Ivanou Kondrovou, notářkou se sídlem v Hradci Králové, dne 21. 9. 2015 (dále jen „*Notářský zápis*“), osvědčující průběh událostí, stav, prohlášení a skutkový děj spojený s doručováním pošty do domu na adrese J. V. 323/13, 118 00 P., z něhož vyplývá, že na tuto adresu nelze doručovat ani zde zanechávat žádné oznámení o uložení zásilky, což – vedle fotografií, které jsou přílohou Notářského zápisu – potvrzuje rovněž poštovní doručovatelka, paní H. L., která pracuje jako poštovní doručovatelka pro Poštu Praha 011, J. 4, P. Z jejího sdělení vyplývají následující skutečnosti: (a) na poště pracuje dvacet dva let a v současné době (září 2015) zastupuje poštovní doručovatelku J. M., která v tomto místě trvale nyní doručuje poštovní zásilky, (b) pokud v tomto obvodě doručuje zásilky pro adresáta Hlavní kancelář Občanské demokratické strany, pak tyto zásilky nelze doručit, neboť tento adresát se v domě cca šest let nenachází, nesídlí zde, (c) zásilky určené adresátovi Hlavní kancelář ODS se vrací odesílateli s označením odstěhoval se, a pokud není označen odesílatel, odesílají se do úložny pošty dle předpisů pošty, (d) oznámení o uložení zásilky ani výzvu k převzetí zásilky zde nelze ponechat, protože není kde, a takovýto postup ani předpisy o doručování neumožňují, (e) poštovní doručovatelka J. M. nepracuje jako doručovatelka tak dlouho jako ona, ale určitě i ona zná adresáty v domě a postupuje nepochybně stejně jako ona, protože jinak podle předpisů postupovat nelze. Žalobkyně dovozuje, že doručoval-li správce daně Výzvu k podání daňového přiznání prostřednictvím provozovatele poštovních služeb na adresu, na které je adresát písemnosti neznámý, tak žalobkyně neměla žádnou možnost se s obsahem předmětné písemnosti seznámit.

[9] Žalobkyně k otázce doručování dále uvádí, že doručování v daňovém řízení je spojeno s možností doručovat právní fikcí, která je spojena se zjištěním, že adresát se v místě doručování skutečně vyskytuje či sídlí. Pokud tato podmínka není splněna, nelze přistoupit k fikci doručení. Správce daně není povinen tyto skutečnosti sám zjišťovat, budou-li mu však tyto známy z úřední činnosti (např. proběhlo místní šetření v místě doručování, na základě kterého se zjistilo, že adresáta tam nikdo nezná, případně se správci daně vrátí jeho písemnosti s tím, že podle sdělení doručovatele je adresát na uvedené adrese neznámý), nemůže vycházet z fikce doručení (žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 6 As 13/2013 – 33). Žalobkyně uvedla, že správci daně byla skutečnost, že je na této adrese neznámá, známa nejenom z tohoto daňového řízení, ale rovněž z časově a věcně souvisejících daňových řízení vedených správcem daně, kdy se ve všech těchto řízeních písemnosti vracely zpět s poznámkou, že adresát je neznámý a nemá zde schránku. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že doručenka k Výzvě k podání daňového přiznání svědčí o opaku, neboť je na ní zaškrtnuto políčko „adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky (písemnosti) a bylo zanecháno poučení“, když údaje uvedené na doručence k Výzvě k podání daňového přiznání jsou vnitřně rozporné, neboť je na ní zároveň uvedeno, že adresát je na uvedené adrese neznámý a nemá zde schránku. Doručující orgán tedy měl zásilku vrátit bez toho, aby ji uložil. Daňový řád jasně stanoví, aby adresát byl vhodným způsobem upozorněn, aby si písemnost vyzvedl, za což nelze považovat oznámení na adrese, kde je adresát neznámý a kde již několik let nesídlí Hlavní kancelář ODS, do které měla být adresátovi písemnost doručena. Ke změně sídla Hlavní kanceláře ODS došlo společně se změnou sídla Občanské demokratické strany, která je ve veřejně přístupném Rejstříku politických stran a politických hnutí, vedeném Ministerstvem vnitra.

[10] V dalším žalobním bodě žalobkyně namítá, že nebyla prokázána existence daňové povinnosti, když správce daně při dokazování skutečnosti, zda došlo k předmětnému darování, neboť převzal zjištění (tvrzení) státního zástupce uvedená v Usnesení VSZ. Jestliže správce daně dokazováním neprokázal, že došlo k darování (tedy žalobkyni vznikla na základě darování daňová povinnost), nebylo možné stanovit daň pomocí pomůcek.

[11] Dále žalobkyně napadá zákonnost pomůcky Ocenění movité věci, použité k vyměření daně, neboť (a) Ocenění movité věci bylo zpracováno na základě Usnesení VSZ, což bylo nepřípustné, (b) okolnosti obstarání Ocenění movité věci vzbuzují pochybnosti o správnosti postupu správce daně, (c) Ocenění movité věci mohlo být využito pouze tehdy, jestliže daň nemohla být stanovena dokazováním, přičemž splnění této podmínky nebylo správcem daně ani žalovaným řádně odůvodněno. Správce daně při zpracování Ocenění movité věci vycházel pouze z údaje o hodnotě movité věci uvedené v Usnesení VSZ, založeném na odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, což nemůže sloužit jako podklad pro stanovení daně. Ocenění movité věci bylo zpracováno již dne 23. 4. 2015, tedy ještě před vydáním Výzvy k podání daňového přiznání správcem daně (29. 4. 2015) a jejím odesláním prostřednictvím provozovatele poštovních služeb (4. 5. 2015) daňovému subjektu. Tento postup tak nasvědčuje tomu, že správce daně již předem předpokládal, že jím zvolený způsob doručování nemůže být a nebude úspěšný a daňový subjekt nepodá daňové přiznání, což správci daně umožní vyměřit daň z úřední moci pomocí pomůcek.

[12] Žalobkyně uvádí, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Pokud lze z podkladů, které má správce daně k dispozici, stanovit daň dokazováním, je namístě stanovit daň i v případě nepodání daňového přiznání dokazováním, neboť uvedený způsob daně vždy musí mít přednost. Stanovení daně pomůckami je krajním způsobem určení daně v případě, kdy nelze z nějakého důvodu určit daň dokazováním, v této souvislosti poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 29/2006 - 108 ze dne 8. 3. 2007, rozsudek č. j. 1 Afs 74/2004 - 64 ze dne 23. 2. 2005 nebo rozsudek č. j. 2 Afs 25/2003 - 87 ze dne 25. 5. 2004, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1 Afs 63/2009 – 102. a ze dne 21. 4. 2015, č.j. 4 Afs 25/2015 – 41. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že ke splnění této podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek je možné pouze to, že žalobkyně se správcem daně

nespolupracovala, čímž se však žalovaný nevyjadřuje k tomu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním.

[13] V dalším žalobním bodě napadá doručení platebního výměru, když postup správce daně při jeho doručování byl shodný s postupem při doručování Výzvy k podání daňového přiznání. Správce daně nesprávně dospěl k závěru, že platební výměr bylo doručeno fikcí v úložní době dne 7. 7. 2015, ten se do sféry dispozice žalobkyně dostal teprve dne 20. 7. 2015, kdy byla správcem daně předána žalobkyní jeho kopie. Dále žalobkyně uvedla, že správce daně měl mít pochybnosti o správnosti doručování na příslušnou adresu také ze skutečnosti, že ve vlastních systémech evidoval více různých adres pro doručování písemností (adresu Ch., L. 1024).

[14] Žalobkyně v dalším žalobním bodě namítla, že se žalovaný nevypořádal s jejími argumenty týkajícími se nemožnosti doručování na adresu, na které je adresát neznámý, a nesplnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek, neboť se zabýval pouze existencí schránky pro doručení písemnosti, aniž jakkoli řešil, že schránka pro doručení na příslušné adrese není z toho důvodu, že je zde adresát neznámý. Namítá, že se žalovaný vůbec nevyjádřil k námitce, že nebyly splněny podmínky podle § 145 odst. 1 daňového řádu nezbytné k tomu, aby správce daně vyměřil daň podle pomůcek, když se zabýval pouze námitkou, že před vydáním platebního výměru nebyla seznámena s pomůckami. Nesouhlasí se závěrem, že správce daně musel vyměřit daň podle pomůcek z důvodu nesoučinnosti daňového subjektu (tato žalobní námitka se opakuje), a znovu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (č. j. 1 Afs 63/2009 - 102, č. j. 4 Afs 25/2015 – 41).

[15] Žalobkyně dále uvádí, že nesouhlasí se závěrem, že údaj „Hlavní kancelář ODS“ je údaj, který není pro doručování směrodatný, s odůvodněním, že zásadním údajem pro doručování je pouze „J. V. 13, 110 01 P. 1“, když přitom tvrdí, že žalobkyně požádala dne 6. 1. 2006 správce daně, aby jí určené písemnosti doručoval na příslušnou adresu, ve které je na prvním místě uveden právě údaj „Hlavní kancelář ODS“, a argumentuje tím, že část adresy není důležitá (směrodatná), ačkoli na tuto adresu správce daně daňovému subjektu opakovaně doručoval, cože považuje za účelový závěr. Uvádí, že označení „Hlavní kancelář ODS“ je důležitou součástí takové adresy, neboť na daném místě sídlí kanceláře několika subjektů, a vzhledem k tomu, že se nejedná o objekt určený k bydlení ani zde nejsou evidovány (vymezeny) žádné bytové jednotky, zásilky doručované konkrétním fyzickým osobám jsou vždy spjaty s osobami v těchto kancelářích působícími. Z tohoto pohledu je označení příslušné kanceláře pro správné a řádné doručení konkrétní fyzické osobě naprosto klíčové. Pokud by správce daně nepovažoval údaj „Hlavní kancelář ODS“ za relevantní, zcela jistě by ho na písemnostech zasílaných daňovému subjektu (opakovaně) neuváděl. Uváděná argumentace žalovaného (v žalobě je uvedeno „žalobce“, což soud považuje za písařskou chybu, když z ostatního textu podání je zjevné, že je míněn orgán veřejné správy) je podle názoru žalobkyně účelová, mající zakrýt nedůslednost a nedbalost, které se správce daně při doručování Výzvy k podání daňového přiznání prostřednictvím provozovatele poštovních služeb dopustil.

[16] Žalobkyně pak v žalobě navrhla doplnění dokazování, a to listinami, kterých se dovolává a které nejsou obsahem správního spisu.

[17] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval její zamítnutí, přičemž důvody pro tento procesní postoj jsou obsahově obdobné, jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[18] V odůvodnění napadeného správního (daňového) rozhodnutí, po rekapitulaci proběhlého řízení, ve vztahu k uplatněným žalobním bodům, je mj. uvedeno, že odvolání směřovalo proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, žalovaný přezkoumal postup správce daně v rozsahu stanoveném v § 114 odst. 4 daňového řádu. Správce daně dne 16. 4. 2015 při nahlížení do trestního spisu obdržel příslušné usnesení státního zástupce. Dle položky 3 tohoto usnesení došlo dne 26. 10. 2012 žalobkyní k bezúplatnému nabytí majetku, a to kožichu zn. Ch. D., jenž byl za prodejní cenu 220.000 Kč, uvedenou na faktuře vystavené na osobu Ing. L. P., zakoupen dne 26. 10. 2012 pod kódem zboží X G. F. G., T 38 v prodejně Ch. D. C. CZ s.r.o., IČ: 270 92 046, se sídlem P. 4, P. 1. Z šetření policie bylo zjištěno, že uvedený kožich zakoupil a následně žalobkyni daroval JUDr. K. M., který není s žalobkyní v žádném rodinném či příbuzenském vztahu. Podstatou darování je bezúplatný převod vlastnického, popřípadě jiného, práva (§ 628 odst. 1 občanského zákoníku). Žalovaný prověřil, že správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, když vzhledem k tomu, že žalobkyně nepodala daňové přiznání, a to ani na základě výzvy, vycházel z informací z trestního spisu 4 VZV 5/2013. Pomůckami pro vyměření daně, které si správce daně obstaral bez součinnosti s daňovým subjektem, byly informace vyplývající z usnesení státního zástupce a dále Ocenění movité věci – kožich zn. CD obvyklou cenou dle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění účinném ke dni nabytí daru, tj. k 26. 10. 2012, vypracované Finančním úřadem pro hlavní město Prahu pod č. j. 3203596/15/2000-11460-106001 ze dne 27. 4. 2015; tímto oceněním byla stanovena cena obvyklá kožichu ze stříbrné lišky zn. Ch. D. ve výši 220.000 Kč. Při ocenění vycházel správce daně z informací zjištěných na základě úkonu trestního řízení a samotnou cenu pro stanovení základu daně darovací stanovil v souladu s § 7 zákona č. 357/1992 Sb. podle zákona o oceňování. V daném případě nemohla být vzhledem k nesoučinnosti daňového subjektu stanovena daň dokazováním, a proto postupoval správce daně podle § 98 a § 145 daňového řádu a stanovil daň náhradním způsobem podle pomůcek.

[19] Dále je v odůvodnění mj. uvedeno, že správce daně při stanovení daně přihlédl rovněž ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (aplikace ust. § 19 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., kdy základem daně byla cena movitého majetku bezúplatně nabytého žalobkyní od JUDr. K. M. v průběhu dvou po sobě jdoucích kalendářních roků v celkové výši 312.200 Kč., po odpočtu osvobozené části ceny ve výši 20.000 Kč, tedy 292.200 Kč, zohledněna byla daň již vyměřená dřívějším platebním výměrem, daň tak činí částku 15.400 Kč). Způsob stanovení daně je zaznamenán ve vyměřovacím spisu.

[20] V další části odůvodnění vypořádává žalovaný odvolací námitky žalobkyně v daňovém řízení. Je zde uvedeno, že daňová povinnost poplatníka podle § 3 daňového rádu vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Dnem, v němž došlo k bezúplatnému nabytí majetku, je vymezen okamžik, kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně darovací, a současně i okamžik vzniku daňové povinnosti. V příslušném usnesení státního zástupce jsou uvedeny údaje, ze kterých vyplývá, že vznikl předmět daně darovací a poplatníkem je žalobkyně, při nahlížení do trestního spisu se správce daně seznámil i s důkazy, které byly podklady pro vydání tohoto usnesení, to získal správce daně v souladu s § 57 daňového rádu a dle § 93 odst. 2 daňového rádu byly informace z tohoto usnesení současně s podklady ze šetření policie v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového rádu použity jako pomůcky pro vyměření daně darovací. Finanční úřad i žalovaný má za dostatečně prokázané, že vznikl předmět daně (§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o trojdani) a žalobkyni,

jako poplatníkovi, vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani).

[21] K další odvolací námitce je v odůvodnění uvedeno, že ve spise je prokazatelně doloženo, že žalobkyně svým podáním evidovaným u správce daně dne 6. 1. 2006 pod č. j. 3360/06 požádala správce daně, aby jí písemnosti doručoval na adresu: J. V. 13, 110 01 P., přičemž nad tuto adresu nadepsala „Hlavní kancelář ODS“. V souladu s § 44 odst. 3 daňového rádu tak byl správce daně povinen doručovat písemnosti na takto určenou doručovací adresu, a to až do dne 20. 7. 2015, kdy žalobkyně správci daně oznámila změnu doručovací adresy. Ačkoliv žalobkyně ve svém sdělení o své doručovací adrese spojila tuto doručovací adresu s hlavní kanceláří ODS, nelze z toho dovozovat, že směrodatným údajem pro doručování mela být právě adresa této kanceláře, resp. adresa jejího kamkoliv v budoucnu přesunutého sídla. Zásadním údajem při doručování je adresa; pokud zcela nad rámec svých zákonných povinností uvedla žalobkyně při určení své doručovací adresy také označení hlavní kanceláře ODS a jejím úmyslem tak zřejmě bylo navázání doručování jí adresovaných písemností nejen na tuto adresu (což je ovšem zásadnější), ale současně i do této kanceláře, pak jde k její tíži, že po změně adresy sídla této kanceláře neoznámila správci daně i změnu adresy pro doručování. Není povinností správce daně ověřovat průběžně adresu sídla kanceláře, pokud byla u doručovací adresy tato kancelář nad rámec uvedena. Tyto závěry platí i v případě, kdy jsou písemnosti doručovány na danou adresu fikcí, kdy adresát nebyl na této adrese zastižen, nevyzvedl si písemnost v úložní době a nebyla nalezena žádná schránka vhodná pro vhození zásilky.

[22] Dále je uvedeno, že je nespornou skutečností, že sdělená doručovací adresa v době doručování výzvy k podání daňového přiznání reálně existovala. Vůle adresáta, aby mu byly písemnosti doručovány na tuto adresu, a reálná existence zvolené doručovací adresy jsou převažující nad argumentem žalobkyně, že na dané adrese v době doručování již nebylo umístěno sídlo hlavní kanceláře ODS. Za existenci a stav schránky vhodné pro doručení písemnosti na doručovací adrese je plně zodpovědný adresát. S neexistencí schránky na doručovací adrese není spjato nic, co by vylučovalo účinky doručení, i když zákonodárce výslovně i s takovou možností počítal, jak vyplývá z ust. § 47 odst. 5 daňového řádu. Od fikce doručení, která nastala desátý den úložní lhůty, se považuje písemnost za doručenou, i když na doručovací adrese neexistuje schránka vhodná pro vhození písemnosti. Není-li na doručovací adrese žádná schránka vhodná pro vložení doručené písemnosti (popř. jiné vhodné místo pro zanechání písemnosti), tíží skutečnost neseznámení se s doručenou písemností pouze adresáta, který vhodnou schránku nezajistil. Neexistenci poštovní schránky na adrese určené pro doručování pak žalobkyně dále uvedla jako argument pro nemožnost zanechání výzvy k vyzvednutí zásilky, doručenka k předmětné výzvě však svědčí o opaku, a sice o tom, že „adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky (písemnosti) a bylo zanecháno poučení“ (políčko u této vety je zaškrtnuto). Lze se tak zcela oprávněně domnívat, že upozornění na uložení písemnosti bylo zanecháno na „jiném vhodném místě“, pokud schránka žalobkyně nebyla na jí určené adrese pro doručování nalezena. K námitce žalobkyně, že v daňovém spise je uvedena pro doručování písemností adresa Ch., L. 1024, žalovaný z postoupeného spisu zjistil, že žalobkyní zmiňovaná adresa Ch., L. 1024, je uvedena jako doručovací adresa na opisu daňového přiznání, který je součástí úředního záznamu o vyměření daně z moci úřední ze dne 15. 6. 2015, č.j. 4516981/15/2006-70462-106960. Tisk opisu daňového přiznání umožňuje systém ADIS a správci daně slouží ke kontrole při vyměřování. Podle vyjádření správce daně se jedná o adresu z databáze systému ADIS, která pravděpodobně nebyla uvedena do souladu

s aktuální doručovací adresou, jež platila v době vydání platebního výměru, tj. Hlavní kancelář ODS, J. V. 13, 110 01 P. 1. Písemnost – opis daňového přiznání – je určena primárně ke kontrole vyměření daně v konkrétním případě. Jestliže žalobkyně ve vyjádření k výzvě zaslané odvolacím orgánem argumentuje postupem Finančního úřadu v Karlových Varech, který jí měl podle doložené kopie výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 20. 8. 2008 doručovat tuto písemnost na adresu Š. 1101/10, P. 17 – Ř., zmíněný správce daně, který byl místně příslušný ve věci nedoplatku na dani z převodu nemovitostí, postupoval dle tehdy platného zákona o správě daní a poplatků, konkrétně dle § 17 tohoto zákona. Uvedený procesně právní předpis byl s účinností ode dne 1. 1. 2011 zrušen a nahrazen daňovým řádem. Předchozí právní úprava doručování neupravovala prioritu doručování na doručovací adresu příjemce rozhodnutí a v porovnání s příslušnými ustanoveními daňového rádu byla mnohem volnější. Ani další listina doložená k vyjádření žalobkyně – notářský zápis NZ 490/2015, N 469/2015, sepsaný JUDr. I. K., notářkou, nemůže podle názoru žalovaného prokázat tvrzení žalobkyně o nesprávném postupu správce daně při doručování výzvy k podání daňového přiznání. K otázce zanechání upozornění na uložení písemnosti žalovaný doplňuje, že vyhláška č. 464/2012 Sb., o stanovení specifikace jednotlivých základních služeb a základních kvalitativních požadavku na jejich poskytování, která je prováděcím předpisem k zákonu č. 29/2000 Sb., o poštovních službách a o změně některých zákonů (zákon o poštovních službách), ve znění zákona č. 221/2012 Sb., k provedení § 3 odst. 3 zákona o poštovních službách, upravuje samostatně v § 5 službu dodání doporučených zásilek, která byla zřejmě použita jako „zkušební“ v rámci jednání s poštovní doručovatelkou dne 21. 9. 2015, a v § 13 upravuje úřední doručování písemností, které probíhá podle požadavku jiných právních předpisů upravujících pravidla pro úřední doručování písemností, zejména v trestním, správním, daňovém a soudním řízení. Pravidla pro doručování v daňovém řízení stanoví daňový řád.

[23] K další odvolací námitce žalobkyně je v odůvodnění uvedeno, že vada řízení v tom smyslu, že žalobkyně nebyla seznámena s pomůckami, byla odstraněna a toto právo jí bylo umožněno vykonat v odvolacím řízení. K další námitce, které žalobkyně po tomto svém seznámení s pomůckami uplatnila, tj. že Ocenění bylo zpracováno před odesláním Výzvy k podání daňového přiznání, žalovaný uvedl, že Ocenění bylo vyhotoveno v rámci vyhledávací činnosti, kdy správce daně zpracovával informace získané z usnesení státního zástupce a získané poznatky využil v dalším řízení.

[24] Poslední odvolací námitka je zhodnocena tak, že platební výměr byl stejně jako výzva k podání daňového přiznání doručován prostřednictvím zásilky doručované provozovatelem poštovních služeb, a to na doručovací adresu žalobkyně, doručen byl uplynutím úložní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového rádu dne 7. 7. 2015. Kopii platebního výměru žalobkyně obdržela na základě své žádosti při nahlížení do spisu dne 20. 7. 2015. Vzhledem k tomu, že postup správce daně při doručování platebního výměru byl shodný s postupem při doručování výzvy k podání daňového přiznání, proto žalovaný odkázal na své závěry ohledně doručování této výzvy.

[25] Ve správním spise je dále založena zásilka předaná k poštovní přepravě České poště dne 4. 5. 2015 (obálka vzor č. 4 ministerstva financí – doručení do vlastních rukou s doručenkou). Na obálce je uvedena adresa: J. N., rok narození, Hlavní kancelář ODS – J. V. 1 (další číslice byla otištěna na části obálky, která byla odtržena), P. 1 – N. M., 110 01 P.. Zásilka byla vrácena zpět odesílateli (správce daně) s odtrženou částí – příslušné poučení, které je součástí tohoto vzoru obálky, s prohlášením doručujícího orgánu, že adresát byl vyzván

k vyzvednutí zásilky (písemnosti) a bylo zanecháno poučení, a že zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 6. 5. 2015. Na druhé straně obálky je otisk razítka pošty „Oznámeno adresát nezastižen dne 6. 5. 2015, uložit do 18. 5. 2015“, zaškrtnuto, že zásilka (písemnost) nebyla vyzvednuta do 10 dnů ode dne, kdy byla připravena k vyzvednutí, vrací se správci daně dne 20. 5. 2015 s poznámkou – nemá schránku, neznámý, a zaškrtnuto, že zásilka (písemnost) byla uložena a připravena k vyzvednutí dne 6. 5. 2015 a 10. dnem od tohoto dne se považuje za doručenou. Na této zadní straně obálky je potom denní razítko pošty Praha 011 ze dne 6. 5. 2015 a 19. 5. 2015, jmenovka doručovatele a jeho podpis.

[26] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.

[27] V prvém žalobním bodě žalobkyně zpochybňuje zjištění správce daně, které opřel o skutečnosti zjištěné z usnesení státního zástupce o vzniku daňové povinnosti, tedy o darování věci žalobkyni.

[28] Podle ust. § 93 odst. 1, 2 daňového řádu: „*(1) Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

(2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“.

[29] Podle ust. § 78 daňového řádu: „*(1) Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*

(2) Vyhledávací činnost provádí správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem.

(3) V rámci vyhledávací činnosti správce daně

ověřuje úplnost evidence či registrace daňových subjektů,

zjišťuje údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,

shromažďuje a zpracovává informace a využívá informační systémy v rozsahu podle § 9 odst. 3,

opatřuje nezbytná vysvětlení,

provádí místní šetření.

(4) Správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání.“.

[30] V první žalobní námitce žalobkyně napadá postup správce daně při provádění dokazování ohledně zjištění skutečnosti podstatné pro správné vyměření daně, resp. úžeji nesouhlasí s tím, že správce daně vycházel z příslušného usnesení státního zástupce v trestním řízení, pro nějž představovaly podklad odposlechy získané v rámci trestního řízení.

[31] Jak je shora uvedeno u výčtu důkazních prostředků i vymezení vyhledávací činnosti správce daně, která je širší, než v běžných správních řízeních a je přímo zákonem vymezena, důkazem (důkazním prostředkem) použitelným pro určitý skutkový závěr může být v daňovém řízení jakýkoliv podklad, který nebyl získán v rozporu se zákonem (srov. např. vymezení důkazních prostředků v L., O., O., R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, část komentáře k ust. § 93 daňového řádu: *„důkazní prostředky bude možné použít cokoliv, co povede ke zjištění skutečného stavu věci. Podmínkou pro to, aby mohl být důkazní prostředek připuštěn, je jeho soulad se zákonem. Nelze proto použít důkazní prostředek, při jehož obstarávání byl porušen zákon nebo který je sám v rozporu se zákonem... Správce daně je oprávněn použít také důkazní prostředky, které byly získány před zahájením řízení nezávisle na tom, který správce daně tyto důkazní prostředky získal. Zde však je třeba pamatovat, že pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba obecně preferovat použití bezprostředních, tj. před dožádaným správcem daně provedených důkazů. I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit stěžovateli, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům.”*).

[32] V tomto souzeném případě je podstatou zjištění pro řádné stanovení daňové povinnosti, že došlo k jejímu vzniku, což zákon o trojdani spojuje s bezúplatným nabytím majetku na základě právního úkonu (ust. § 6 odst. 1 písm. a) v té době účinného zákona o trojdani). V tomto případě správce daně takové zjištění čerpal z usnesení státního zástupce, které se opírá o odposlechy pořízené v příslušné trestní věci. Podle názoru soudu takové zjištění je možné a nic správci dani nebrání, aby z takového důkazního prostředku čerpal jako z podkladu pro své rozhodnutí; navíc to celé za procesní situace, která tu nastala, kdy je daň stanovena podle pomůcek. Tento důkazní prostředek nebyl pořízen nezákonně, aby zde platilo obecné pravidlo, že jej není možné využít. Okolnost, že byl získán z jiného právního řízení (trestního řízení) v obecné rovině nemůže způsobit nezákonnost důkazního prostředku, pokud v tomto jiném (trestním) řízení se jedná rovněž o důkazní prostředek v něm použitelný.

[33] Tak tomu v daném případě je. Odposlech telekomunikačního hovoru je jedním ze způsobů zjištění pro orgány činné v trestním řízení a z obecného hlediska, pokud jsou splněny příslušné zákonné podmínky podle trestního řádu, je důkazem podle ust. § 89 odst. 2 trestního řádu. Nejedná se tak o úkon trestního řízení, který by v dalším řízení nemohl být jako důkaz proveden, což je např. případ využití tzv. úředního záznamu policejního orgánu o nějaké skutečnosti (např. výpověď určité osoby označovanou jako vysvětlení), kterou jako důkaz v trestním řízení využít nelze. K tomu se již vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. ledna 2014, čj. 2 Afs 45/2012 – 62, který však na tuto situaci nedopadá. Zde se jedná o zjištění čerpané z podkladu, který byl získán v rámci trestního řízení, a který může být jako důkaz v trestním řízení použit. Proto nelze dospět k závěru, že by v obecné rovině takové zjištění mělo být z důkazního řízení před správcem daně vyloučeno.

[34] Pochopitelně, jak uvádí žalobkyně v žalobě, příslušné usnesení státního zástupce nemá povahu odsuzujícího rozsudku, nebo z jeho obsahu nelze čerpat přímo závěry týkající se příslušného předmětu daně ve směru jeho úplnosti (žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 58/2010-89), o takový případ se však tady nejedná. V souzené věci šlo o to, že správce daně z příslušného usnesení vzal za

svůj podklad skutečnost, která je podstatná pro vyměření příslušné daně darovací, a to je pouze zjištění o bezúplatném nabytí majetku (případně, jak bude dále uvedeno, že osoba dárce nesplňuje podmínku, která by měla vliv na výši daně podle zákona o trojdani). Nic jiného pro zjištění o předmětu daně a vzniku daňové povinnosti z hlediska zákona o trojdani či zákona o dani z nabytí není podstatné. Proto takový postup v tomto případě možný je, neboť skutečnosti případně jiné, které by v této souvislosti měly být zjišťovány, jsou pro takové zjištění bez významu; navíc je nutné upozornit, že se jedná o postup, kdy byla vyměřena daň podle pomůcek (jejichž vymezení se neomezuje pouze na důkazní prostředky, ale zahrnuje i mnohem širší oblast pro zjišťování příslušné skutečnosti – srov. ust. § 98 odst. 3 daňového řádu), proto bez aktivní součinnosti s daňovým subjektem by nebylo možné právně významnou skutečnost vůbec zjistit a tím by jen z důvodu pasivity daňového subjektu nebylo možné daň vyměřit.

[35] Tímto postupem pak nebyla ani porušena zásada bezprostřednosti dokazování, nelze tak vycházet z právních závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41), neboť příslušnou skutečnost prozatím nebylo možné prokázat jiným způsobem, a v důsledku nečinnosti žalobkyně vůči správci daně zjišťování významných skutečností se muselo odehrát za použití pomůcek. S ohledem na rozsah nutnosti dokazování a zjišťování podle pomůcek u daně darovací (kdy soud znovu uvádí, že předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku), který je poměrně velmi úzký, tak podle názoru soudu další dokazování (zjišťování) k této otázce nebylo nutné; pokud žalobkyně se zjištěním na základě této pomůcky (důkazního prostředku) nesouhlasila (např. v otázce výše daně, kdy by mohla tvrdit, že dárcem je osoba v jiné skupině podle ust. § 11 zákona o trojdani, což však ani v odvolacím řízení neučinila), mohla se jí objektivně bránit jejím zpochybněním. Lze tak uzavřít, že pokud správce daně vycházel pro svou pomůcku z podkladu příslušného usnesení státního zástupce, pro příslušné skutkové zjištění o předmětu daně se jednalo o dostatečný podklad, který osvědčuje, že došlo k právně významné skutečnosti, která zakládá daňovou povinnosti (bezúplatné nabytí majetku).

[36] V dalším žalobním bodě žalobkyně napadá vyměření daně podle pomůcek, když nejprve zpochybňuje doručení výzvy k podání daňového přiznání.

[37] Podle ust. § 44 odst. 3 daňového řádu: *„Pokud fyzická osoba požádá správce daně o doručování na jinou adresu v České republice, doručuje se písemnost na tuto adresu.“*.

[38] Podle ust. § 44 odst. 4 daňového řádu: *„Písemnost určená do vlastních rukou adresáta se doručuje přímo adresátovi. Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, na adrese pro doručování zastižen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem upozorní, aby si ji ve lhůtě 10 dnů vyzvedl.“*.

[39] Podle ust. § 46 odst. 2 daňového řádu: *„Upozornění na uložení písemnosti, které se vkládá do domovní nebo jiné adresátem užívané schránky nebo na jiné vhodné místo, se adresát vyzve k převzetí písemnosti a dále se v něm uvede označení správce daně, jehož písemnost je doručována, komu je doručováno, kde a od kterého dne a v jakých hodinách je písemnost připravena k vyzvednutí; současně se adresát písemně poučí o právních důsledcích jejího nevyzvednutí.“*.

[40] Podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu: *„Nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl.“*.

[41] Podle ust. § 17 odst. 1 zákona o správě daní: *„Není-li správci daně znám pobyt nebo sídlo příjemce, doručí písemnost veřejnou vyhláškou, pokud není ustanoven zástupce podle § 10 odst. 2. Stejně se postupuje i v případě, že se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje.“*.

[42] Obecně k tomuto žalobnímu bodu soud uvádí, že správce daně doručuje příslušné písemnosti podle zákona účinného v době doručování, jímž v tomto případě byl daňový řád. Spor mezi účastníky je v tom, zda adresa, kterou žalobkyně správci daně oznámila jako adresu pro doručování za účinnosti zákona o správě daní, je adresou, na níž musí správce daně doručovat podle ust. § 44 odst. 3 daňového řádu.

[43] Žalobkyně v postupu, který zvolil správce daně, spatřuje tzv. pravou retroaktivitu. S tím není možné souhlasit. Obecně je možné retroaktivitu definovat podle teorie – *„obecně se retroaktivitou rozumí zpětná působnost zákona nebo jiného právního předpisu, neboť ze samotné podstaty práva vyplývá zásada, že právní normy nepůsobí nazpět. Podle právní normy se tedy upravují jen právní vztahy, které vznikly po dni, kdy norma nabyla účinnosti. Pouze výjimečně je v zákoně nebo v jiné právní normě stanoveno, že má v určitém rozsahu zpětnou působnost, neboť zpětná působnost právní normy zasahuje zásadním způsobem do právní jistoty, která by měla být poskytnuta všem subjektům práva. Proto se uvádí, že retroaktivní je ten zákon, který působí zpětně, a je tedy určen k ovlivnění právních skutečností nebo práv před dnem, kdy vstoupí v účinnost.* (Š., P. § 1 [Zákaz retroaktivity]. In: Š., P., G., T., H., J., K., V., P., F., R., S., Š., M., V., H., V., M.. Trestní zákoník (EVK). 2.vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2012, s. 39. ISBN 978-80-7400-428-5.).

[44] Retroaktivita se pak dále v teorii dělí na tzv. pravou a nepravou. Pokud vyjdeme z již citovaného díl, pak rozlišujeme *„a) retroaktivitu pravou, která je zásadně nežádoucí a spočívá v tom, že účinnost právního předpisu začne dříve než jeho platnost, takže se použije pozdějšího zákona na případy (právní skutečnosti), které se staly již v minulosti; takový postup je možný jen ve prospěch (in favorem) subjektivních práv a vůbec právního postavení příslušných právních subjektů (srov. čl. 40 odst. 6 LPS), anebo za mimořádných historických událostí (srov. zpětnou působnost retribučního zákonodárství po druhé světové válce);*

b) retroaktivitu nepravou, která souvisí s ochranou nabytých práv a s problematikou zásahů do těchto práv a je důsledkem změn v právním řádu; ve skutečnosti nejde o zpětnou účinnost (či časovou působnost) v pravém smyslu slova, neboť při změně právní úpravy musí být vznik právních vztahů a tedy subjektivních práv a právních povinností posuzován vždy podle zákonů a jiných právních předpisů účinných v době jejich vzniku, ale rozsah těchto práv a povinností by měl být v zásadě shodný pro všechny právní subjekty a musí se (s určitými výjimkami) měnit s účinností nových zákonů a jiných právních předpisů (pramenů práva), a proto nepravá retroaktivita znamená, že vznik a platnost právních vztahů, právních skutečností a právního chování se posuzuje podle dříve platných norem, zatímco obsah právních vztahů se posuzuje podle normy účinné v době, kdy se o těchto právních vztazích rozhoduje.“.

[45] V této věci podle názoru soudu nelze pojmově uvažovat o tzv. pravé retroaktivitě, jak namítá žalobkyně v žalobě, neboť sporná věc není zákonně upravena tak, že by pozdější zákon (daňový řád) přímo vstupoval do právních poměrů vzniklých za účinnosti zákona o správě daní a ty nějak upravoval. Spíše by se dalo hovořit o tzv. nepravé retroaktivitě, kdy je nutné posoudit, zda úkon, který žalobkyně učinila za účinnosti zákona o správě daní (sdělení adresy pro doručování), je úkonem, který má právní účinky i za účinnosti daňového řádu, byť podmínky pro doručování podle daňového řádu se změnily.

[46] V tomto směru lze obecně vycházet z přechodných ustanovení daňového řádu, které tuto problematiku obecně upravuje ve shora uvedeném smyslu (srov. ust. § 264 odst. 2 daňového řádu: *„právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. V případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů.“*. Je tak nutné při posuzování příslušný pojem vyložit a zhodnotit, zda příslušný právní institut má dané právní účinky za účinnosti daňového řádu.

[47] Pojem „adresa pro doručování“, na níž má povinnost (nikoliv možnost) správce daně doručovat písemnosti podle ust. § 44 odst. 3 daňového řádu, a s ním spojuje další následné právní účinky týkající se doručení, není v daňovém řádu nijak legálně vymezen, což nečinil ani zákon o správě daní. Nicméně, oba dva právní předpisy tento pojem znaly, s ním pracovaly a vázaly na něj právní účinky. Možnost zvolení adresy pro doručování zákon o správě daní znal a spojoval s ním účinky doručení, přičemž pokud správce daně adresu pro doručování měl k dispozici, a nepokusil se na ni písemnost doručit, nebyly shledány důvody pro postup doručení veřejnou vyhláškou (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2016, čj. 7 Afs 82/2016-30: *„[19] Správce daně je tedy povinen primárně doručovat písemnosti podle § 17 ZSDP. Doručování veřejnou vyhláškou představuje náhradní způsob doručení, který přichází v úvahu až tehdy, nelze-li použít postup podle § 17 ZSDP. Zákon stanoví, že k doručování veřejnou vyhláškou lze přistoupit jen tehdy, pokud není znám pobyt nebo sídlo příjemce písemnosti, popř. pokud se adresát písemnosti na místě svého pobytu, sídla nebo adrese pro doručování, které ohlásil správci daně, nezdržuje. Nutno doplnit, že podle § 32 odst. 1 ZSDP jsou rozhodnutí pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena. Podle § 31 odst. 8 písm. a) ZSDP je přitom povinností správce daně prokazovat doručení vlastních písemností daňovému subjektu. Správce daně je tak povinen prokázat i splnění podmínek pro užití náhradního způsobu doručení podle § 19 citovaného zákona. [20] Ze správního spisu vyplývá (a mezi stranami není sporné), že žalobce měl sídlo na adrese „H. n. 6171/12, O. – P.“. Dne 27. 3. 2006 žalobce doručil správci daně podání nazvané „Věc: změna registračních údajů“, ve kterém správci daně sdělil adresu pro doručování „V. 142, O.-K.“. Podání podepsal MUDr. B. F. Přílohou tohoto podání je mj. plná moc ze dne 8. 2. 2006, kterou jednatelka žalobce Z. M. zmocňuje MUDr. B. F. k zastupování žalobce. Ze správního spisu dále vyplývá, že správce daně podkladová rozhodnutí doručoval poštou na adresu sídla žalobce (a nikoliv na uvedenou adresu pro doručování). Poté, co se zásilky vrátily s poznámkou, že adresát je na uvedené adrese neznámý, resp. na uvedené adrese nesídlí, přikročil správce daně bez dalšího k doručování veřejnou vyhláškou ve smyslu § 19 odst. 1 ZSDP. [21] S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že nebyly splněny podmínky pro doručování ve smyslu § 19 odst. 1 ZSDP. Žalobce sdělil správci daně adresu pro doručování a mohl tedy legitimně očekávat, že mu na ni správce daně bude doručovat předmětné písemnosti (podkladová rozhodnutí). Doručovat podkladová rozhodnutí formou veřejné vyhlášky byl správce daně oprávněn až poté, co by bylo zjištěno, že se žalobce na doručovací adrese nezdržuje. To potvrzuje § 19 odst. 1 věta druhá ZSDP, podle něhož lze doručovat veřejnou vyhláškou (v případě sdělení doručovací adresy) tehdy, pokud se adresát písemnosti na adrese pro doručování, kterou ohlásil správci daně („V. 142, O.-K.“), nezdržuje. Z obsahu správního spisu nevyplývá, na základě čeho stěžovatel dovozuje, že se žalobce na uvedené*

adrese pro doručování nezdržoval, a že mu tedy nebylo možno na uvedenou doručovací adresu doručovat. Stěžovatel navíc ani nepopíral, že správce daně žalobci na tuto adresu doručoval i jiné písemnosti, např. výzvu k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2008, č. j. 118559/08/390931/5230. Stejně tak netvrdil, ani relevantně nedokládal, že by se pokusil doručovat podkladová rozhodnutí na doručovací adresu žalobce, resp. že by žalobci sdělil, že na tuto adresu nebude z nějakého konkrétního důvodu doručovat.".

[48] Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že i když možnost doručování podle zákona o správě daní na příslušnou adresu nebyla zcela shodná s nyní účinnou úpravou podle daňového řádu, pokud daňový subjekt uvedl adresu pro doručování, a jiné doručení úspěšné nebylo, bylo povinností správce daně pokusit se doručit i na tuto adresu, a až poté případně přistoupit k doručení veřejnou vyhláškou.

[49] Tato právní situace se nabytím účinnosti daňového řádu změnila v tom, že pokud správce daně disponuje adresou pro doručování, kterou jako svůj projev vůle vůči němu směřoval daňový subjekt, má správce daně za povinnost písemnost doručovat na tuto adresu bez dalšího. Podmínky doručování se tak ohledně doručování fyzické osobě obecně změnily, nezměnil se však institut adresy pro doručení, který je shodný i označením, a v případě zvolení si tohoto způsobu doručování, stanoví i příslušný postup správce daně, tedy doručovat na tuto adresu. Povinnost doručovat na takovou adresu pro doručování byla pro správce daně stanovena i za účinnosti zákona o správě daní, a sdělením této adresy správci daně si musel být daňový subjekt vědom účinků takového svého právního jednání vůči správci daně, tedy možnosti doručení na tuto adresu.

[50] Právní zakotvení institutu „adresy pro doručování" tak podle názoru soudu bylo shodné jak za účinnosti zákona o správě daní, tak podle daňového řádu, a smyslem bylo doručit písemnost na takto zvolenou adresu. Pokud daňový subjekt po nabytí účinnosti daňového řádu se chtěl vyhnout tomu, že správce daně má bez dalšího povinnost doručovat na tuto adresu (ust. § 44 odst. 3 daňového řádu), nic mu nebránilo, aby tuto skutečnost správci daně sdělil, čímž by se nově stanovených pravidlům doručování podle daňového řádu vyhnul. Pokud tak neučinil, a to po značně dlouhou dobu po nabytí účinnosti daňového řádu, je nutné dospět k závěru, že byl s takovým doručováním srozuměn, požadoval jej po správci daně a nemůže tak namítat nezákonný postup, pokud správce daně způsobem podle ust. § 44 odst. 3 daňového řádu postupoval.

[51] V otázce hodnocení právního institutu „adresa pro doručování" tak soud uzavírá, že v daném případě při žalobkyní vznesené námitce retroaktivity se jednalo o retroaktivitu nepravou (právní institut tu byl v době účinnosti staré normy, nová norma tento institut převzala, upravila však odlišně jiné podmínky s ním spojené), kterou právní řád zná, počítá s ní, a která je v procesních předpisech vcelku běžná. Proto se nejedná o právem zakázaný postup a nelze tak vycházet z žalobkyní namítaných soudních rozhodnutí, které zakazují bez výslovného zákonného zmocnění postup při tzv. pravé retroaktivitě, neboť k té v tomto případě nedošlo.

[52] V další části žaloby žalobkyně namítá, že byla porušena materiální funkce doručení, kdy se doručovaná písemnost musí dostat do dispoziční sféry adresáta a ten má možnost si jí vyzvednout, s čímž spojuje neexistenci doručovací schrány v místě doručení a neznámost u poštovní doručovatelky, stejně jako skutečnost, že v době doručování na této adrese nesídlila hlavní kancelář Občanské demokratické strany, což bylo zjistitelné z veřejných

zdrojů a o čemž dále jak v daňovém, tak i v soudním řízení předkládala notářský zápis a výpověď poštovní doručovatelky.

[53] Soud v této souvislosti uvádí, že při doručování na adresu pro doručování je podstatné, zda adresát si na této adrese písemnost při doručování fyzicky převezme. Pokud se tak nestane, doručující orgán (zde pošta) písemnost uloží po zákonnou dobu a adresáta vhodným způsobem o této skutečnosti vyrozumí, neboť uplynutím úložní doby je písemnost doručena (ust. § 44 odst. 4 a § 46 odst. 1, 2 daňového řádu).

[54] Daňový řád tak má vlastní pravidla pro doručování, která se mohou lišit od pravidel doručování podle jiných procesních předpisů či podle poštovních podmínek. Podstatnou skutečností pro zanechání příslušné výzvy, pokud není adresát na adrese zastižen, je zanechání vhodného upozornění na místě doručování (ust. § 44 odst. 4 daňového řádu). V případě doručování příslušné písemnosti (výzvy k podání daňového přiznání) je z obálky, vrácené doručujícím orgánem správci daně, patrné, že adresát nebyl na místě doručování zastižen, zároveň však bylo příslušné upozornění na místě zanecháno a písemnost byla u pošty uložena. Tomuto závěru pak plně svědčí i skutečnost, že část obálky (jednalo se o vzorovou obálku ministerstva financí), která obsahuje příslušné poučení o doručování podle daňového řádu, byla odtržena. Všechny tyto skutečnosti podporují závěr, z něhož vycházel správce daně, že příslušné upozornění bylo na místě pro doručování zanecháno a že zásilka byla řádně uložena na poště.

[55] Nelze tak, než dospět k závěru, že do dispoziční sféry žalobkyně se tímto postupem písemnost dostala. Daňový řád nikde nestanoví pro správce daně povinnost, aby ověřoval, zda na adrese pro doručování se skutečně daňový subjekt zdržuje – musí se jednat o adresu, tedy o údaj, na který je objektivně možné doručovat (např. označení domu v ulici apod.). Pouze za té situace, kdy by na takové místo objektivně doručovat nešlo (např. na neexistující číslo domu v ulici, nemovitost, která mezitím zanikla apod.), by přicházel v úvahu postup jiný, pokud tomu však tak není (což nebylo v tomto případě), vychází správce daně z prohlášení doručujícího orgánu, že na takové místo doručovat objektivně lze. Skutečnost, zda zde má žalobkyně domovní schránku, je pro doručování tímto způsobem nepodstatná – existence domovní schránky je věcí žalobkyně, která jí může, ale nemusí na příslušném místě podle poštovních podmínek užívat či nikoliv. Pokud žalobkyně (adresátka) domovní schránku na místo pro doručování neměla, jedná se o její rozhodnutí ve vztahu k poště jako doručujícímu orgánu, který potom podle poštovních podmínek může příslušné oznámení zanechat jiným způsobem. Proto v dané věci je nepodstatné prokazování skutečnosti, zda na příslušné adrese se nacházela domovní schránka žalobkyně (předkládaným notářským zápisem nebo výslechem poštovní doručovatelky), neboť existence takové schránky není pro doručení tímto způsobem nutná. V případě, pokud taková domovní schránka na příslušné adrese není, tak doručující orgán na místě ponechá příslušnou část obálky, na níž jsou uvedeny právní následky doručování podle daňového řádu spolu s vyrozuměním na místě, čímž dojde k naplnění zákonné podmínky daňového řádu jako „upozornění vhodným způsobem“ (ust. § 44 odst. 4 daňového řádu), a tím i k zákonným podmínkám uložení zásilky. Tímto jiným vhodným způsobem může být množství představitelných situací, k nimž může při doručování zejména do větších administrativních budov, docházet (např. ponechání upozornění u správce domu či objektu, který sám může disponovat jinou adresou či telefonickým kontaktem na různé subjekty, které objekt opustily, situace v objektech, které poskytují tzv. „virtuální sídlo“ apod.).

[56] Existence či neexistence domovní schránky tak pro doručování tímto způsobem není podstatnou skutečností – i když na příslušné adrese domovní schránka adresáta není (což je věcí a rozhodnutím příslušného adresáta, jehož k existenci domovní schránky nemůže nikdo nutit), může být příslušné vyrozumění pošty s upozorněním na obálce zanecháno na místě. Z obsahu vrácené obálky pošty při doručování výzvy k podání daňového přiznání je patrné, že tak postupováno bylo a doručovatel výslovně na obálce zatrhl prohlášení, že bylo zanecháno poučení. Pokud doručovatel uvedl na obálce „neznámý – nemá schránku“, pak takové prohlášení doručujícího orgánu není se shora uvedeným způsobem doručování v rozporu – skutečnost, že adresát nemá v místě doručování schránku či zde není doručovateli znám, není v rozporu s tím, že se jedná o adresu, na kterou objektivně doručovat lze, ale kde adresát nebyl zastižen, nemá schránku a doručovateli není znám. V tom případě daňový řád stanoví postup, který byl při dodržování dodržen, písemnost se uloží a adresát se vhodným způsobem vyzve, aby ji vyzvedl.

[57] Při hodnocení této části žalobní námitky tak soud dospěl k závěru, že objektivně bylo možné doručení příslušné písemnosti na příslušnou adresu, přičemž i z materiálního hlediska se písemnost dostala do možné dispozice žalobkyně, která si ji mohla v úložní době vyzvednout. Pokud žalobkyně uváděla, že na příslušné adrese nesídlila či nebyla k zastižení, není to skutečnost, která by takovému doručování bránila, neboť i přes neexistenci domovní schránky a osobní neznámost žalobkyně poštovní doručovatelce, byl dodržen zákonný postup podle daňového řádu a žalobkyně byla vhodným způsobem vyzvána, aby si uloženou písemnost vyzvedla. Nepředání písemnosti do rukou žalobkyně tak nebylo způsobeno objektivním důvodem (nemožností doručení na příslušnou adresu), ale skutečností, kterou žalobkyně ovlivnila svým právním jednáním vůči správci daně, svým rozhodnutím nezměnit adresu pro doručování, pokud se tam nadále nezdržovala, a případně nedohodou s vlastníkem či správcem příslušného objektu o informaci o pokusu doručení na tuto adresu. Žalobkyni navíc daňový řád dává právní možnost, pokud by se jednalo o závažný a předem nepředvídatelný důvod, požadovat vyslovení neúčinnosti doručení.

[58] Soud pak nemůže souhlasit ani s tím, že by adresa sdělená žalobkyní nebyla jasná a úplná ohledně uvedení skutečnosti, že se jedná o „Hlavní kancelář ODS“. Přesně v tomto tvaru byla příslušná adresa na obálku i doručenku zapsána a na tuto adresu doručování probíhalo, přičemž je nutné zdůraznit, že na prvním řádku adresy je uvedena jménem a příjmením žalobkyně, není tak pochyb, že bylo doručováno jí jako fyzické osobě. Jak bylo shora uvedeno, jednalo se o adresu, na níž objektivně doručovat lze. Pokud se tam žalobkyně nenacházela (buď jako fyzická osoba, či jako člen hlavní kanceláře občanské demokratické strany, či pokud se tam nenacházela v době doručování hlavní kancelář Občanské demokratické strany), mohla mít např. se správcem budovy smluvenu tzv. dosílku písemností jak sama žalobkyně, tak hlavní kancelář Občanské demokratické strany (což je při stěhování významných společností naprosto běžná praxe), aby případné zásilky s neaktuální adresou nebyly na takové místo doručovány. Nic takového však nemá žádný význam při doručování podle daňového řádu na možnosti doručení – pokud žalobkyně takový následek zamýšlela učinit, měla tak učinit ve vztahu ke správci daně, kam sama adresu sdělovala, a to v přiměřené lhůtě poté, co se z vlastního rozhodnutí na této adrese nenacházela.

[59] Ohledně namítaného postupu, kdy žalobkyně sdělovala, že by správce daně měl zohlednit jiné místo pro doručování porovnáním s údaji o příslušné politické straně a jejím sídle, je

pak nutné uvést, že takový postup zákon správci daně neukládá, naopak, pokud by doručoval na jiné místo, než adresu, kterou žalobkyně v daňovém řízení uváděla, v případě nedoručení zásilky by nemohla nastat příslušná fikce doručení (tedy uložení zásilky). Taková adresa by nebyla adresou pro doručování podle daňového řádu. Navíc žalobkyně správci daně sdělovala adresu „hlavní kanceláře ODS“, tedy nikoliv sídla příslušné politické strany, ale její organizační jednotky podle stanov, která se nemusí se sídlem politické strany krýt. Totéž se dá uvést i k námitce, že správce daně měl doručovat na jinou adresu (žalobkyně zmiňovala adresu ve vnitřním informačním systému správce daně) – takové doručování při existenci adresy pro doručování není účinným doručením, zákon takový postup nestanoví a při doručení písemnosti na sdělenou adresu pro doručování (k čemuž v tomto případě došlo) tak k takovému postupu není důvod.

[60] K velmi obecnému žalobnímu bodu, v němž žalobkyně namítá, že správce daně neprokázal existenci daňové povinnosti, soud odkazuje na odůvodnění shora, kde dospěl k závěru, že existence daňové povinnosti byla řádně a v dané procesní situaci adekvátně zjištěna. Ohledně zjištění výše daně, kdy rovněž správce daně vycházel z usnesení státního zástupce, pokud hodnotil osobu dárce (tedy do které skupiny podle zákona o trojdani tato osoba spadá), pak je nutné uvést, že z tohoto usnesení neplyne, že by se mělo jednat o osobu, která by mohla splňovat zákonné podmínky pro nižší výši daně. Za tohoto stavu tak správce daně důvodně vycházel jako z pomůcky z příslušného usnesení státního zástupce, že se jedná o ostatní osobu ve III. skupině podle ust. § 11 zákona o trojdani, neboť nic nesvědčilo tomu, že by tomu mělo být jinak. Pokud by žalobkyně s takovým závěrem nesouhlasila, mohla se mu bránit v odvolacím řízení, kdy měla možnost do spisu včetně pomůcek nahlédnout, což však nijak neučinila (neučinila tak ani v podané žalobě, námitka je vedena pouze v obecné rovině).

[61] V další části žaloby žalobkyně napadá nezákonnost pomůcky k vyměření daně, tedy příslušného ocenění movité věci. I toto zjištění a příslušný závěr čerpal správce daně z příslušné pomůcky, kterou bylo jeho interní zjištění zaměstnance správce daně. Ten vycházel ze zákona o trojdani, ze zákona č. 151/1997 Sb., komentáře ministerstva financí, popsal způsob určení obvyklé ceny, a samotnou cenu zjistil z dokladu o prodeji zboží ze dne 26. 10. 2012. Takový postup soud považuje za možný, přezkoumatelný, není nijak zasažen prvkem libovůle a jedná se o postup logický. Žalobní námitka, že správce daně při ocenění movité věci vycházel pouze z údaje o hodnotě movité věci uvedené v usnesení státního zástupce tak již z tohoto důvodu nemůže obstát, neboť nic takového z tohoto ocenění, které je součástí správního spisu neplyne. Skutečnost, že ocenění bylo zpracováno v krátké době, a to ještě před vydáním Výzvy k podání daňového přiznání, rovněž samo o sobě neznamená, že by se jednalo o úkon správce daně nepoužitelný, neúplný či nezákonný. Jednalo se úkon v rámci vyhledávácí části řízení, a skutečnost, zda správce daně před vydáním příslušné výzvy k podání přiznání k dani počítal s tím, že žalobkyni nebude výzva doručena a že tak dojde ke stanovení daně podle pomůcek, je čistou spekulací žalobkyně, k níž se soud nebude vyjadřovat.

[62] V další části tohoto žalobního bodu žalobkyně opětovně uvádí, že správce daně, i když by měl možnost postupovat podle pomůcek, měl upřednostnit dokazování (žalobkyně poukazuje na judikaturu správních soudů - rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 29/2006 - 108 ze dne 8. 3. 2007, rozsudek č. j. 1 Afs 74/2004 - 64 ze dne 23. 2. 2005 nebo rozsudek č. j. 2 Afs 25/2003 - 87 ze dne 25. 5. 2004, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1 Afs 63/2009 – 102. a ze dne 21. 4. 2015, č.j. 4 Afs 25/2015 – 41). S tímto obecným

konstatováním nelze než souhlasit, nicméně při hodnocení této judikatury je nutné vycházet z toho, že i tzv. pomůcky ve většině případů jsou důkazními prostředky (srov. ust. § 98 odst. 3 daňového řádu). Jejich procesní ukotvení jako pomůcek ještě neznamená, že by se nemohlo jednat o důkazy, pokud by probíhalo v daňovém řízení dokazování. Nelze tedy obecně konstatovat, že všechny pomůcky by neměly být v řízení použity, je nutné při jejich případném zpochybnění konkrétně poukázat na to, v čem taková pomůcka neodpovídá příslušné skutečnosti, případně v čem takový postup by nebyl možný dokazováním, pokud by se taková pomůcka při dokazování využila jako důkazní prostředek. Nic takového konkrétního žalobkyně v žalobě neuvádí.

[63] V této věci při zjištění předmětu daně správce daně vycházel z příslušného usnesení státního zástupce, a při ocenění movité věci, mj. z dokladu o jejím prodeji. Takové pomůcky by i v řízení, které by probíhalo, pokud by žalobkyně nezůstala vůči správci daně, nečinná, splnily podmínky důkazních prostředků, což bylo shora již konkrétně rozebráno. Pokud by probíhalo dokazování, mohla by žalobkyně věrohodnost či úplnost těchto důkazních prostředků zpochybnit, stále by se však jednalo o důkazní prostředky objektivně schopné takového zpochybnění. To však již znamená další krok, jímž je hodnocení dokazování. K tomu v dané věci nedošlo, neboť daň byla stanovena nikoliv dokazováním, ale podle pomůcek. I tak to však nic nemění na charakteru těchto pomůcek, které by objektivně mohly být v příslušném řízení důkazními prostředky. Samotné obecné konstatování v žalobě, že mělo být v případě stanovení daně postupováno dokazováním, tak na tomto závěru nemůže nic změnit; žalobkyní uváděná judikatura pak na tuto konkrétní situaci nedopadá.

[64] V dalším žalobním bodě žalobkyně (v podstatě z totožných důvodů, jako u doručení výzvy k podání daňového přiznání) napadá doručení platebního výměru. Tento žalobní bod nemůže být důvodný – soud v tomto řízení přezkoumává napadené správní rozhodnutí, které věcně podané odvolání žalobkyně do platebního výměru posoudilo a tak rozhodlo. Proto námitka doručení prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru) míří zcela mimo zákonný rozhodovací důvod (ve správním řízení nebylo rozhodováno o včasnosti podání opravného prostředku, tato zákonná podmínka byla shledána za splněnou, proto bylo o odvolání meritorně rozhodnuto), který soud v tomto soudním řízení hodnotí a nelze tak k ní zaujmout konkrétní stanovisko.

[65] V posledním žalobním bodě žalobkyně uvádí, že se žalovaný nevypořádal se všemi jejími odvolacími námitkami, a to konkrétně s tím, že nemůže dojít k účinnému doručení na adrese, kde je adresát neznámý, že nebyly splněny podmínky pro postup podle ust. § 145 odst. 1 daňového řádu, a dále, že se žalobkyně nemohla před vydáním platebního výměru seznámit s pomůckami (této odvolací námitce žalovaný vyhověl a žalobkyně umožnil seznámit se s těmito pomůckami, což výslovně v odůvodnění uvádí a odpovídá to i správnímu spisu, proto soud tuto žalobní námitku nehodnotí, neboť obsahově žalobkyně napadá postup správce daně, který byl zhojen v odvolacím řízení, čímž jí bylo vyhověno, proto taková žalobní námitka nemá vztah k napadenému rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo).

[66] Žalovaný se k otázce doručování a jeho zákonným podmínkám v odůvodnění rozhodnutí věnoval zejména na str. 9 napadeného rozhodnutí, kde tyto podmínky konkrétně ve vztahu k doručování příslušné písemnosti hodnotí. Pokud nehodnotí skutečnost, že žalobkyně byla pro poštovní doručovatelkou neznámou, tak je nutné uvést, že tato skutečnost je pro příslušné doručování na adresu pro doručování z hlediska hodnocení

podmínek daňového řádu nevýznamná, jak bylo shora v odůvodnění rozsudku uvedeno. Proto pokud žalovaný výslovně tuto skutečnost v odůvodnění neuvedl, když jinak komplexně rozebral odvolací námitku týkající se doručení písemnosti, nejedná se za této situace o opomenutou nevypořádanou odvolací námitku, neboť ta nemá vztah k hodnocenému problému (doručování písemnosti na adresu pro doručení podle daňového řádu). Pokud žalobkyně namítá, že nebylo hodnoceno splnění zákonných podmínek podle ust. § 145 daňového řádu, pak celé odůvodnění napadeného rozhodnutí vychází z toho, že žalobkyně daňové přiznání nepodala. Hodnocení tak vyplývá z celého kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[67] Žalobní námitku ohledně uvedení „hlavní kanceláře ODS“ v adrese pro doručování soud vypořádal v odůvodnění shora, neboť se opakuje a byla již vznesena v žalobním bodě týkajícím se doručování výzvy k podání daňového přiznání.

[68] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[69] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování, neboť skutečnosti podstatné pro rozhodnutí byla součástí správního spisu a jiné dokazování pro nadbytečnost neprováděl (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[70] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.

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.

V Praze dne 19. dubna 2018

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. L.