



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Michala Mazance a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Mgr. J. N.**, zast. Mgr. Ing. Michalem Burešem, advokátem se sídlem Nová 244, Lenešice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2016, čj. 38780/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2018, čj. 6 Af 84/2016-41,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2018, čj. 6 Af 84/2016-41, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zaslal žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) výzvu ze dne 29. 4. 2015, čj. 3352659/15/2006-70462-106960, k podání daňového přiznání k dani darovací ve lhůtě patnácti dnů. Na základě usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, čj. 4 VZV 5/2013, totiž zjistil, že stěžovatelka obdržela v období od 12. 4. 2013 do 13. 6. 2013 darem náušnice, které byly pořízeny dne 12. 4. 2013 za kupní cenu 378 000 Kč. Vzhledem ke zjištěnému datu obdržení náušnic měla stěžovatelka povinnost podat přiznání k dani darovací, a to ve třicetidenní lhůtě, která uplynula nejdříve 13. 5. 2013 a nejpozději 15. 7. 2013. Protože daňové přiznání nepodala, poskytl jí správce daně touto výzvou náhradní patnáctidenní lhůtu k podání daňového přiznání. Výzva jí byla doručena fikcí, stěžovatelka na ni nereagovala a správce daně jí následně vyměřil platebním výměrem ze dne 15. 1. 2016, čj. 176406/15/2006-70462-106960, podle pomůcek daň darovací ve výši 45 360 Kč. Proti danému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání.

[2] Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a rozhodnutí správce daně potvrdil. V něm mimo další konstatoval, že vzhledem k nesoučinnosti stěžovatelky nemohla být daň stanovena dokazováním, proto byla daň stanovena podle pomůcek. Výzva k podání daňového přiznání jí byla zaslána řádně, neboť svým podáním ze dne 6. 1. 2006, čj. 3360/06, sama požádala, aby jí správce daně písemnosti doručoval na adresu, J. V. X, P., [viz § 44 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“)], správce daně na tuto adresu doručoval až do 20. 7. 2015, kdy oznámila změnu doručovací adresy. Žalovaný připomněl, že pokud na doručovací adrese není schránka vhodná pro vložení doručené písemnosti, tíží skutečnost neseznámení s doručenou písemností pouze adresáta, který vhodnou schránku nezajistil.

[3] Stěžovatelka podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Ten ji dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl rozsudkem uvedeným v záhlaví. Městský soud připomněl, že podle § 93 daňového řádu může být v daňovém řízení důkazem jakýkoliv podklad, který nebyl získán v rozporu se zákonem. V tomto případě vycházel správce daně z usnesení státního zástupce, které se opírá o odposlechy pořízené v příslušné trestní věci. Tím nebyla porušena zásada bezprostřednosti dokazování, neboť příslušnou skutečnost nebylo možné prokázat jiným způsobem a v důsledku nečinnosti stěžovatelky vůči finančnímu úřadu musely být významné skutečnosti zjištěny prostřednictvím pomůcek.

[4] Co se týče doručování výzvy a poté platebního výměru, městský soud připomněl, že správce daně doručuje příslušné písemnosti podle zákona účinného v době doručování, jímž v tomto případě byl daňový řád. Pojem „adresa pro doručování“, na niž má správce daně povinnost (nikoliv možnost) doručovat písemnosti podle § 44 odst. 3 daňového řádu, není v daňovém řádu nijak legálně vymezen, což nečinil ani předchozí zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nicméně oba tyto právní předpisy tento pojem znaly, pracovaly s ním a vázaly na něj právní účinky. Právní účinky úkonu stěžovatelky se tak po účinnosti daňového řádu změnily pouze způsobem, který lze označit za přípustnou nepravou retroaktivitu. Možnost zvolení adresy pro doručování zákon o správě daní a poplatků znal a spojoval s ním účinky doručení. Pokud měl správce daně adresu pro doručování k dispozici a pokusil se na ni písemnost doručit, nejsou podle judikatury dány důvody pro doručování veřejnou vyhláškou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2016, čj. 7 Afs 82/2016-30). Pokud se stěžovatelka po nabytí účinnosti daňového řádu chtěla vyhnout povinnosti správce daně doručovat podle § 44 odst. 3 daňového řádu na jí dříve zvolenou adresu, nic jí nebránilo, aby tuto skutečnost sdělila, čímž by se nově stanoveným pravidlům doručování podle daňového řádu vyhnula. Pokud tak neučinila, a to po značně dlouhou dobu po nabytí účinnosti daňového řádu, je nutné dospět k závěru, že byla s takovým doručováním srozuměna, požadovala jej, a nemůže tak namítat nezákonný postup, pokud finanční úřad způsobem podle § 44 odst. 3 daňového řádu postupoval. Městský soud shledal, že z obálky vrácené doručujícím orgánem správci daně je patrné, že adresát nebyl na místě doručování zastížen, zároveň však bylo příslušné upozornění zanecháno na místě a písemnost byla u pošty uložena. Do dispoziční sféry stěžovatelky se tedy tímto postupem výzva k podání daňového přiznání dostala.

[5] Městský soud se ztotožnil i se zákonností použitých pomůcek. Skutečnost, že ocenění bylo zpracováno v krátké době po zahájení řízení, rovněž sama o sobě neznamená, že by se jednalo o úkon nepoužitelný, neúplný či nezákonný.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost. Namítala, že správce daně vzal darování náušnic za prokázané, a to pouze na základě bodu 25 usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci. Tím ovšem správce daně porušil jednak § 5 a § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť dostatečně nezjistil skutkový stav, a jednak zásadu presumpce neviny ve smyslu čl. 40 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a zásadu bezprostřednosti dokazování. Podle usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci podával vysvětlení policejnímu orgánu dárce V. J. Správce daně ovšem nikdy neprovedl důkaz jeho svědeckou výpovědí, čímž porušil zásadu bezprostřednosti dokazování. Správce daně tedy neprokázal, že došlo k darování.

[7] Dále brojila proti tomu, že jí byla daň darovací doměřena podle pomůcek, přestože pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky. V první řadě nebyla stěžovatelce řádně doručena výzva k podání daňového přiznání. Ta byla doručována na adresu „J. V. X, P.“. Z doručky vyplývá, že si stěžovatelka zásilku nepřevzala, zásilka byla vrácena správci daně a doručující orgán v prohlášení uvedl, že adresát je na dané adrese neznámý. Správce daně poté nesprávně dospěl k závěru, že tato zásilka byla doručena fikcí, a přistoupil k vyměření daně z moci úřední. Uvedená adresa nemohla být doručovací adresou podle § 44 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí uvádí, že stěžovatelka požádala 6. 1. 2006 o doručování písemností na uvedenou adresu, z obsahu daňového spisu však taková skutečnost nevyplyvá, a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Navíc byl úkon učiněn ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který s takovou žádostí daňového subjektu nespojoval následky, které s ním spojuje nyní § 44 odst. 3 daňového řádu. Naopak byl založen na principu zdržování se na dané adrese.

[8] V daném případě navíc nemohla nastat fikce doručení. Z notářského záznamu, který byl předložen žalovanému, i z tvrzení poštovní doručovatelky plyne, že na výše uvedenou adresu použitou správcem daně nelze doručovat, neboť tento adresát v domě již zhruba šest let nesídlí (ke změně sídla strany došlo již v roce 2011). Materiální funkce doručení zde tedy nemohla být splněna a neměla být uplatněna ani fikce doručení, neboť na této adrese nemohlo dojít ani k vyrozumění stěžovatelky o uložení zásilky.

[9] Nezákonný byl i způsob použití pomůcek. Správce daně při ocenění movité věci vycházel z usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci, založeného na odposlechu a záznamu telekomunikačního zařízení, což je nepřípustné. Pochybnosti vzbuzuje i to, že ocenění movité věci bylo zpracováno ve velmi krátké době poté, co správce daně zjistil, že se mu nedaří stěžovatelce doručit výzvu k podání daňového přiznání. Z judikatury plyne, že vyměření daně dokazováním má vždy přednost před vyměřením na základě pomůcek, k němuž nelze přistoupit jen pro nedostatek spolupráce na straně daňového subjektu.

[10] Žalovaný se nevypořádal s námitkami týkajícími se nemožnosti doručování na adresu, na které je adresát neznámý, a nesplnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek. Pouze dal stěžovatelce zapravdu, že správce daně pochybil, když ji s použitými pomůckami neseznámil, a dále jen stroze konstatoval, že vyměření podle

pomůcek bylo nutné kvůli její nesoučinnosti. Napadené rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné a městský soud pochybil, když takové rozhodnutí nezrušil.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že nijak nepochybil, když vycházel z usnesení vrchního státního zastupitelství. Dále připomněl, že účinky sdělení adresy pro doručování trvaly i za účinnosti daňového řádu, jak plyne z jeho § 264 odst. 2. Stěžovatelčiny pochybnosti o okolnostech vzniku pomůcky označil za ničím nepodložené spekulace bez reálného základu. Ani z rozsudku městského soudu nevyplývá, že mohly být v daném případě vytvořené pomůcky použity jako důkazní prostředky v rámci dokazování. Ze všech těchto důvodů navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

III. Rozsudky Nejvyššího správního soudu v souvisejících věcech z roku 2018

[12] Správce daně vedl více řízení, ve kterých stěžovatelku vyzval k podání daňového přiznání za daň darovací za různé dary. Správce daně i žalovaný v těchto řízeních postupovali obdobně. Následně podané žaloby projednával městský soud. Některé z těchto rozsudků napadla stěžovatelka kasační stížností.

[13] Rozsudky ze dne 15. 11. 2018, čj. 1 Afs 186/2018-45, a ze dne 21. 11. 2018, čj. 7 Afs 202/2018-41, zrušil kasační soud dva napadené rozsudky městského soudu a vrátil mu věci k dalšímu řízení. Městskému soudu vytkl, že vycházel z usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, které ovšem nebylo součástí spisu. Městský soud nemohl bez zmíněného usnesení posoudit, zda usnesení samotné a důkazy, z nichž vycházelo, ob stojí jako podklad závěru, že k darování došlo. Pokud takové posouzení provedl, aniž by toto usnesení měl fakticky k dispozici, dopustil se vady řízení. Nejvyšší správní soud proto městskému soudu uložil, aby si usnesení vyžádal, provedl je jako důkaz a posoudil, zda ob stojí jako podklad pro konstatování, že k darování došlo. Ze stejného důvodu městský soud zavázal, aby doplnil dokazování o žádost o doručování písemností ze dne 6. 1. 2006, která také nebyla součástí daňového spisu, ale správní orgány i městský soud z ní při posuzování námitky řádnosti doručování vycházely.

IV. Reakce na rozsudky kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 186/2018 a 7 Afs 202/2018

[14] Žalovaný v reakci na vydání výše uvedených rozsudků Nejvyššího správního soudu zaslal kasačnímu soudu spisový materiál, o kterém prohlásil, že jde o společnou část spisového materiálu, jejíž součástí je rovněž fotokopie usnesení o zahájení trestního stíhání. Tento spisový materiál měl k dispozici jak žalovaný, tak i městský soud ke všem 29 souvisejícím věcem. Jako nepotřebný jej vrátil žalovanému. Doklad o zvolení doručovací adresy ze dne 6. 1. 2006 je součástí společné části spisu, který byl zaslán městskému soudu k žalobám vedeným pod sp. zn. 11 Af 37/2016, 11 Af 38/2016, 11 Af 39/2016 a 11 Af 40/2016.

[15] Stěžovatelka považovala za nevěrohodná tvrzení, že nově doručená část spisového materiálu již byla dříve předložena městskému soudu. Dané neplyne z obsahu napadeného rozsudku. V něm soud ani neuvedl, že mu jsou známy některé skutečnosti z úřední činnosti. Žalovaný měl povinnost předložit městskému soudu celý spisový materiál. Z jeho vyjádření však neplyne, že k jiné sp. zn. předkládá i jinou, společnou, část spisového materiálu. Z tvrzení žalovaného vyplývá, že doklad o zvolení doručovací adresy nebyl předložen městskému soudu k právě projednávané věci, tedy sp. zn. 6 Af 84/2016.

pokračování

Nevěrohodné jsou i fotografie, kterými žalovaný prokazuje, že doklad o zvolení doručovací adresy je součástí spisu předloženého městskému soudu.

V. Rozsudky Nejvyššího správního soudu v souvisejících věcech z roku 2019 a 2020

[16] Rozsudky kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 186/2018 a 7 Afs 202/2018 zrušil soud rozhodnutí městského soudu a vrátil mu věci k dalšímu řízení. Městský soud v dalším řízení provedl jako důkaz usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015 a rovněž doklad o zvolení doručovací adresy ze dne 6. 1. 2006. Následně žaloby zamítl. Obě rozhodnutí napadla stěžovatelka kasačními stížnostmi. Nejvyšší správní soud kasačním stížnostem vyhověl a rozsudky ze dne 18. 12. 2019, čj. 1 Afs 168/2019-48, a ze dne 22. 1. 2020, čj. 9 Afs 152/2019-58, zrušil rozhodnutí městského soudu i žalovaného. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že zvolení doručovací adresy ze dne 6. 1. 2006 bylo účinné pouze vůči Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj, jemuž byl přípis ze dne 6. 1. 2006 adresován, a nikoliv vůči Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu (správce daně v projednávané věci). Správce daně proto pochybil, pokud doručoval výzvu k podání daňového přiznání na adresu, kterou si stěžovatelka zvolila přípisem ze dne 6. 1. 2006.

VI. Reakce na rozsudky kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 168/2019 a 9 Afs 152/2019

[17] Stěžovatelka odkázala na výše uvedené rozsudky kasačního soudu a zopakovala, že výzva k podání daňového přiznání nebyla řádně doručena, proto nebyly dány podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek.

[18] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka sice v žalobě vznesla námitky týkající se doručení výzvy k podání daňového přiznání, avšak nikoliv námitku, dle které by bylo zvolení doručovací adresy účinné pouze vůči Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj. Tato námitka byla vznesena poprvé až na ústním jednání u městského soudu dne 28. 3. 2019. Městským soudem tak měla být posouzena jako opožděná, a tedy nepřijatelná. Žalovaný rovněž nesouhlasil s názorem Nejvyššího správního soudu ohledně účinnosti zvolení doručovací adresy. Dle žalovaného je na institut žádosti o doručování nutné nahlížet tak, že je účinný jak vůči původnímu správci daně, tak i rovněž vůči správci daně, který se stal příslušný po změně bydliště stěžovatelky. Žalovaný rovněž uvedl, že nepovažuje posuzovanou daňovou povinnost za již prekludovanou.

VII. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[20] Jak bylo uvedeno výše v bodě [13] tohoto rozsudku, Nejvyšší správní soud o téměř totožných věcech již rozhodoval. Osmý senát kasačního soudu se závěry uvedenými v těchto rozsudcích (sp. zn. 1 Afs 186/2018 a 7 Afs 202/2018) souhlasí, proto z nich v další části vychází (v podrobnostech viz uvedené rozsudky).

[21] Správce daně i žalovaný vzali za základ svých rozhodnutí prokázání darování náušnice na základě bodu 25 usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne

16. 3. 2015. Stěžovatelka již v žalobě popírala existenci samotného darování a vytýkala správci daně a žalovanému, že toto měli za prokázané pouze na základě daného usnesení. Toto usnesení tak bylo klíčové. Pro posouzení městským soudem bylo nezbytné, aby se s tímto usnesením seznámil.

[22] Nejvyšší správní soud vyzval žalovaného, aby mu předložil správní spisy správce daně i žalovaného. Dne 5. 6. 2018 byly tyto spisy soudu doručeny. Nejvyšší správní soud však zjistil, že dané usnesení v těchto spisech není. Žalovaný až v reakci na rozsudky sp. zn. 1 Afs 186/2018 a 7 Afs 202/2018 zaslal soudu spisový materiál, o kterém prohlásil, že jeho součástí je i dané usnesení státního zastupitelství a městský soud jej měl k dispozici. Ve spisu městského soudu v právě projednávané věci (sp. zn. 6 Af 84/2016) však není žádná zmínka o jakékoliv společné části spisového materiálu. Na č. l. 36 spisu městského soudu je připsáno žalovanému, jehož přílohou byly postoupeny městskému soudu správní spisy. V tomto připsu je pouze uvedeno, že městskému soudu zasílá správní spisy obou stupňů správních orgánů a je v něm označeno, že jsou připojeny celkem dvě složky. Ve spisu městského soudu není na žádném místě uvedeno, že soud měl k dispozici i další část spisové dokumentace. Toto není uvedeno ani v odůvodnění napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tak musí vycházet z toho, že nyní předložený spisový materiál městský soud neměl k dispozici.

[23] V původně předložených spisech žalovaným se usnesení vrchního státního zastupitelství nenachází. Městský soud tak nemohl posoudit důvodnost námitek týkajících se tohoto usnesení, když jej neměl k dispozici a nemohl ho přezkoumat. Přesto např. v bodech 32 nebo 60 městský soud argumentoval, jako by usnesení měl. Městský soud se tak dopustil jiné vady řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Bylo úkolem městského soudu, aby si tento klíčový podklad vyžádal a případně jej provedl jako důkaz ve smyslu § 52 s. ř. s., pokud nebyl součástí spisu správního orgánu. Neučinil-li tak, nemohl přezkoumat napadené rozhodnutí žalovaného pohledem žalobních bodů, které do použitelnosti usnesení směřovaly.

[24] Obdobné platí i ve vztahu k žádosti o doručování ze dne 6. 1. 2006. Žalovaný v reakci na rozsudky kasačního soudu sp. zn. 1 Afs 186/2018 a 7 Afs 202/2018 uvedl, že tuto žádost měl městský soud k dispozici u věcí vedených pod sp. zn. 11 Af 37/2016, 11 Af 38/2016, 11 Af 39/2016 a 11 Af 40/2016. Ve spisu městského soudu však není žádná zmínka o tom, že by některé podklady, či části spisového materiálu, byly uloženy u jiných věcí vedených u městského soudu. Ze soudního spisu neplyne, že by žalovaný městský soud o tomto informoval a tato skutečnost neplyne ani z odůvodnění rozsudku městského soudu.

[25] Požadavek na řádné vedení spisu a evidenci jeho součástí není samoučelný. Neslouží pouze nadřízené soudní instanci ke kontrole toho, z čeho mohl soud vycházet, ale je to i důležitá součást práva na spravedlivý proces. Účastníku řízení musí být zřejmé, jaké informace bude soud posuzovat a na základě jakých podkladů bude přezkoumávat napadené rozhodnutí. S těmito podklady musí mít možnost se také v plném rozsahu seznámit, pokud by chtěl využít práva nahlížet do spisu.

[26] Jak již bylo výše uvedeno, usnesení vrchního státního zastupitelství byl v posuzované věci klíčový podklad pro rozhodování žalovaného i městského soudu.

pokračování

Obdobně je zásadní i otázka doručení výzvy k podání daňového přiznání na základě žádosti o doručování ze dne 6. 1. 2006. Bez posouzení těchto důkazů není postaven na jisto skutkový stav. Soud se tak nemůže vyjádřit k dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti. Posuzovat například, zda mohlo dojít k fikci doručení, pokud se stěžovatelka na dané doručovací adrese nezdržovala za situace, kdy není jisté, zda správce daně doručoval na správnou adresu, by nyní bylo předčasné.

[27] Soud tak z těchto důvodů nemohl postupovat ani obdobně jako kasační soud ve věcech sp. zn. 1 Afs 168/2019 a 9 Afs 152/2019. Soud v těchto věcech zrušil rozsudky městského soudu i žalovaného z toho důvodu, že žádost o doručování ze dne 6. 1. 2006 posoudil jako účinnou pouze vůči Finančnímu úřadu pro Karlovarský kraj a nikoli vůči správci daně. V nyní posuzované věci však samotná žádost o doručování ze dne 6. 1. 2006 nebyla založena ve správním spise a ani městský soud tímto dokumentem neprovedl dokazování. Nejvyšší správní soud jej tak nemohl v této fázi řízení hodnotit.

VIII. Závěr a náklady řízení

[28] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu dle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán.

[29] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 2. června 2020

Petr Mikeš
předseda senátu