



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: X
bytem X
zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 637/6, Liberec

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2020, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 12. 2020, č. j. X, se zrušuje pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Lukáše Votruby.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2013, č. j. X, jímž byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 102 765 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20 553 Kč. Provedená změna spočívala v tom, že žalobkyni byla stanovena daň ve výši 102 765 Kč, nicméně bylo vypuštěno penále.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, že žalobkyně byla písemností ze dne 11. 1. 2013 požádána o součinnost ve věci zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Protože žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, byla písemností ze dne 21. 3. 2013 podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyzvána k zahájení daňové kontroly. Na tuto výzvu nicméně nereagovala, správce daně tedy vyhotovil úřední záznam o konstrukci stanovení daně podle pomůcek a dne 9. 7. 2013 dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň podle pomůcek. Veškeré uvedené písemnosti včetně dodatečného platebního výměru byly žalobkyni doručovány prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a uplynutím úložní doby je správce daně považoval za doručené. Následně správce daně zjistil, že žalobkyně měla v době doručování předmětných písemností zpřístupněnu datovou schránku, do níž bylo povinností správce daně písemnosti doručovat.
3. Správce daně proto žalobkyni opětovně, nyní již do datové schránky, doručil dne 9. 9. 2013 výzvu k zahájení daňové kontroly. Dne 19. 6. 2014 vydal správce daně nový dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, který žalovaný v odvolacím řízení potvrdil. Rozhodnutí žalovaného i dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014 však byly zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, v němž zdejší soud uzavřel, že ve stejné věci bylo rozhodnuto dvakrát, neboť dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013 byl vyhotoven, podepsán i předán k přepravě. Byl tedy učiněn úkon k jeho doručení bez ohledu na to, zda zvolený způsob doručování byl správný. Dle soudu byl tedy správce daně tímto dodatečným platebním výměrem vázán, a pokud v téže věci rozhodl znovu rozhodnutím ze dne 19. 6. 2014, postupoval v rozporu s § 101 odst. 4 daňového řádu. Žalobkyni byl dle jejího tvrzení dodatečný platební výměr z 9. 7. 2013 předán dne 21. 12. 2015. Odvolání žalobkyně proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7743/18/5200-10424-711507, které bylo pro nezákonnost a vady řízení zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38.
4. Žalovaný po shrnutí odvolacích důvodů odkázal na právní úpravu týkající se stanovení daně podle pomůcek a aplikoval ji na případ žalobkyně. V reakci na výtky zdejšího soudu,

jež byly důvodem vydání předchozího zrušujícího rozsudku ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38, a jež spočívaly v doručení výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobkyni až po vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 a v nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný uvedl, že správce daně byl vázán výzvou k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013, která byla vydána. Správce daně tedy vycházel z toho, že byly naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly. Třebaže následně bylo zjištěno, že uvedená výzva a další navazující písemnosti byly doručovány nesprávně, je nutné vycházet z toho, že byla zahájena daňová kontrola i doměřovací řízení. Bylo na žalovaném, aby krajským soudem popsanou vadu odstranil. Odstranitelnost vady dovozoval žalovaný i z toho, že pokud by se jednalo o vadu neodstranitelnou, musel by krajský soud v předchozím rozsudku zrušit také prvostupňové rozhodnutí správce daně, k čemuž nedošlo.

5. Dle žalovaného byla za účelem odstranění vady vydána výzva ze dne 2. 5. 2019, č. j. X, již byla žalobkyně vyzvána k prokázání svých tvrzení o příjmech a výdajích uvedených v daňovém přiznání. Žalobkyně na tuto výzvu adekvátně nereagovala, nesplnila tak svou zákonnou povinnost, čímž byla splněna jedna z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Daň rovněž nebylo možno stanovit dokazováním a žalovaným popsány pomůckami byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Je pravdou, že žalobkyni bylo upřeno právo účastnit se daňové kontroly, která by předcházela vydání dodatečného platebního výměru, tato vada však byla odstraněna v odvolacím řízení, když žalobkyně mohla hájit svá práva v reakci na výzvu ze dne 2. 5. 2019. Ačkoliv žalovaný shledal naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek až v rámci odvolacího řízení vedeného po vydání rozsudku ze dne 15. 2. 2019, v souladu se zásadou dvojinstančnosti řízení bylo žalobkyni umožněno na daný závěr žalovaného reagovat, neboť s ním byla seznámena v rámci písemnosti ze dne 10. 06. 2020. Žalovaný dále dospěl k závěru, že správce daně mohl důvodně předpokládat, že žalobkyni bude doměřena daň, a měl proto žalobkyni dle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Protože tak správce daně neučinil, není žalobkyně povinna hradit penále, v důsledku čehož přistoupil žalovaný ke změně prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný se rovněž neopomněl vyjádřit k odvolacím námitkám týkajícím se konstrukce pomůcek a nepřiměřenosti stanovené daně, které však považoval za nedůvodné.

II. Žaloba

6. Žalobkyně v žalobě uvedla, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je v důsledku vadného doručování písemností stíženo zásadní procesní vadou, která nebyla a nemohla být v odvolacím řízení odstraněna. Žalobkyně nesouhlasí s konstrukcí žalovaného, že ačkoli se jedná o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu, tato přesto byla zahájena. Výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla žalobkyni doručena až po vydání prvostupňového rozhodnutí, nelze považovat za výzvu, kterou by byla zahájena daňová kontrola a na jejímž základě by byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Ani výzva k prokázání skutečností ze dne 2. 5. 2019, č. j. X, nevedla k odstranění pochybení správce daně, neboť nadále není splněna podmínka doručení výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu před vydáním prvostupňového rozhodnutí, které bylo žalovaným fakticky potvrzeno, a nadále není splněna podmínka pro zahájení daňové kontroly a stanovení daně dle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu. K řádnému zahájení

daňové kontroly, jak je vyžadováno daňovým řádem, nedošlo.

7. Jestliže žalovaný uvádí, že až v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že žalobkyni má být stanovena daň dle pomůcek, neboť až v rámci odvolacího řízení byly pro takový postup splněny podmínky, dochází tím dle žalobkyně k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, když žalobkyně neměla možnost se vůči takovému stanovení daně odvolat. Pokud žalovaný v odvolacím řízení nově stanovoval daň, učinil tak ve stejné výši a na základě stejné pomůcky jako správce daně. Nadto žalobkyně nesouhlasila s užitím pomůcek, neboť daň by bylo možno stanovit dokazováním, nicméně žalovaný neprovedl žalobkyni v odvolacím řízení navrhované důkazy, zejména výslech jejího manžela a daňové poradkyně Mgr. Siebeneicherové. Použitá pomůcka, kterou bylo daňové přiznání manžela žalobkyně za rok 2009, nebyla přiměřená. V tomto daňovém přiznání byly zahrnuty i jiné příjmy, než příjmy z pronájmu nemovitostí, které žalobkyně od manžela v r. 2010 nabyla. Některé z těchto nemovitostí žalobkyně ani nepronajímala a manžel žalobkyně není srovnatelným subjektem. Daň nebyla stanovena spolehlivě, žalobkyni není zřejmé, proč bylo jako pomůcka vybráno daňové přiznání jejího manžela týkající se roku 2009 a nikoli např. jeho daňové přiznání za rok 2010.

III. Vyjádření žalovaného

8. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zrekapituloval průběh řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále konstatoval, že v řízení nadále nebylo sporné, že na základě výzvy k zahájení daňové kontroly nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Výzvou k zahájení daňové kontroly u žalobkyně však bylo zahájeno nalézací řízení, byť daňová kontrola nebyla zahájena v souladu se zákonem, bylo řízení ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru, který byl napaden odvoláním. V průběhu odvolacího řízení byla žalobkyně vyzvána k předložení důkazních prostředků pro stanovení daně dokazováním, stanovenou povinnost nesplnila, a proto bylo žalovaným konstatováno splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Výzvou k prokázání skutečností nebyla odstraněna vada v doručování výzvy k zahájení daňové kontroly, žalovaný touto výzvou v průběhu odvolacího řízení umožnil žalobkyni předložit relevantní důkazní prostředky, jelikož se tak nestalo, byly v důsledku výzvy k prokázání skutečností naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný tedy nadále nepovažoval podmínky pro stanovení daně podle pomůcek za splněné v návaznosti na výzvu k zahájení daňové kontroly, nýbrž v důsledku nesplnění povinnosti uložené výzvou k prokázání skutečností.
9. Daňový řád umožňuje odvolacímu orgánu řízení doplnit a odstranit případné vady. Odstranit jakoukoliv vadu zpětně ke dni vydání odvoláním napadeného rozhodnutí obecně není možné. Zásadní je posouzení otázky, zda bylo postupem podle § 115 daňového řádu napraveno zkrácení práv žalobkyně. K takové nápravě postupem žalovaného došlo a žalobkyně není krácena na právech. Dle správní judikatury lze ke změně způsobu stanovení daně přistoupit i v rámci odvolacího řízení, v daném případě se jedná o situaci obdobnou a nejde o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 198/2019 – 49. Žalobkyně byla v posuzované věci dvakrát seznámena se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

10. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je dle žalovaného nutno posuzovat restriktivně. Daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, napadat výběr pomůcek či účastnit se procesu výběru pomůcek. Žalobkyně v průběhu daňového řízení nedoložila záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů a nepředložila ani jiné důkazní návrhy a tvrzení ve vztahu k předmětným příjmům, pouze vytrvale tvrdila a prokazovala z jakých důvodů je její daňová povinnost nižší a na podporu těchto tvrzení navrhovala provedení důkazů. Tyto námitky směřují k obecně nepřipustné kombinaci stanovení daně podle pomůcek a dokazováním. Nelze připustit, aby daňový subjekt odepřel správci daně součinnost při stanovení daně dokazováním v pozitivním smyslu, vyčkal výpočtu daně podle pomůcek a následně činil tvrzení a důkazní návrhy směřující k ponížení daně stanovené na základě pomůcek tvrzeními a důkazními návrhy ohledně toho z jakých příjmů daňová povinnost nevznikla. Právě tak tomu činí žalobkyně. Priority dokazování před pomůckami se nelze dovolávat selektivně ve vztahu ke skutečnostem snižujícím daňovou povinnost a až poté, co byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

IV. Replika žalobce

11. V podané replice žalobkyně uvedla, že vadu řízení před správcem daně považuje za neodstranitelnou, protože měl žalovaný prvostupňové rozhodnutí zrušit a trvat na projednání věci finančním orgánem prvního stupně. Nadále není splněna podmínka doručení výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu před vydáním dodatečného platebního výměru. Chtěl-li žalovaný stanovit daň dokazováním v odvolacím řízení, měl s takovým záměrem žalobkyni seznámit a informovat ji o tom, že může předložit kompletní seznam příjmů a výdajů, jako kdyby probíhala daňová kontrola. Žalobkyně byla postupem správce daně uvedena v omyl, že po stanovení daně na základě pomůcek již není možné požadovat prokazování příjmů na základě dokazování a že jedinou cestou je prokázání nepřiměřeného použití pomůcek. Předpokladem žalobkyně bylo, že žalovaný zruší dodatečný platební výměr správce daně a bude moci proběhnout řádná daňová kontrola. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nemůže po vydání dodatečného platebního výměru stanovujícího daň dle pomůcek vést řízení ke stanovení daně dokazováním. Za situace, kdy nebyla řádně zahájena daňová kontrola, nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Je právem daňového subjektu namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek. Stanovený základ daně za rok 2011 je nepoměrný k základu daně za rok 2013, který byl stanoven ve výši 302 701 Kč.

V. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

12. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyni byl podle § 86 odst. 1 daňového řádu písemností ze dne 11. 1. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb sdělen záměr zahájení daňové kontroly s poučením o povinnosti umožnit zahájení a provedení daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Písemností ze dne 21. 3. 2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb byla žalobkyně vyzvána k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalobkyně je povinna ve lhůtě 15 dnů od doručení této výzvy sdělit den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Písemností ze dne 25. 4.

2013 doručovanou prostřednictvím provozovatele poštovních služeb bylo žalobkyni oznámeno zahájení doměřovacího řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Rovněž poštou bylo žalobkyni doručováno sdělení ze dne 20. 5. 2013 s úředním záznamem o konstrukci pomůcek. Dne 9. 7. 2013 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. X, jímž doměřil žalobkyni daň z příjmů za rok 2011 podle pomůcek. Ani dodatečný platební výměr nebyl žalobkyni doručován do datové schránky. Dne

30. 8. 2013 byl vyhotoven úřední záznam, v němž správce daně konstatuje, že žalobkyně má od 4. 3. 2013 zřízenou datovou schránku fyzické osoby, pročež písemnosti doručované žalobkyni po tomto datu měly být doručovány do datové schránky.

13. Správce daně z uvedeného důvodu následně doručil do datové schránky žalobkyně písemnosti podstatné pro vydání napadeného dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013. Zejména byla žalobkyni dne 9. 9. 2013 doručena výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013. V dalším průběhu řízení vydal správce daně nový dodatečný platební výměr ze dne 19. 6. 2014, který byl žalovaným potvrzen, aby byla následně obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015-63, z důvodu, že vzhledem k předchozímu vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 představuje žalovaným potvrzený nový dodatečný platební výměr druhé rozhodnutí v téže věci.
14. Žalovaný byl v důsledku uvedeného postupu soudu nucen vrátit se k dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 7. 2013 a jeho odvolacímu přezkumu. Vyšel z toho, že dle tvrzení samotné žalobkyně jí byl dodatečný platební výměr ze dne 9. 7. 2013, který byl původně nezákonně doručován poštou, doručen až dne 21. 12. 2015, přičemž žalobkyně se proti tomuto výměru odvolala. Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2018, č. j. X, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38. Soud konstatoval, že nebyly splněny podmínky pro potvrzení dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013, a to z důvodu existence vad řízení spočívajících v doručení výzvy k zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu žalobkyni až po vydání dodatečného platebního výměru ze dne 9. 7. 2013 a současně nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu.
15. V navazujícím řízení žalovaný prostřednictvím správce daně vydal a žalobkyni doručil výzvu ze dne 2. 5. 2019, č. j. X, již byla žalobkyně vyzvána k předložení záznamů o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů vedených

dle § 9 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dalších důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2011. Žalobkyně v návaznosti na výzvu žádala prodloužení lhůty k vyjádření, současně se vyjadřovala ke vztahu jejích příjmů v roce 2011 k příjmům jejího manžela v roce 2009 a označila osoby, jejichž výsledk k těmto otázkám navrhovala. Žalovaný s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým stanoviskem a vyzval ji k vyjádření. Na její navazující podání reagoval dalším seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření. V těchto seznámeních žalovaný představoval vypořádání důkazních návrhů žalobkyně a shrnoval svůj názor o splnění předpokladů pro stanovení daně dle pomůcek a

o řádném výběru pomůcek. Dne 14. 12. 2020 pak žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

VI. Posouzení věci krajským soudem

16. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
17. Soud konstatuje, že v předmětné věci vznikla po předchozím vadném procesním postupu orgánů finanční správy, v důsledku čehož byla dřívější rozhodnutí žalovaného zdejší soudem podvčetně rušena, poněkud obtížně přehledná situace. Na prvním místě je třeba uvést, že koncepce právní úpravy odvolacího řízení v daňovém řádu je taková, že vady řízení před správcem daně mají být zásadně napravovány v rámci odvolacího řízení před žalovaným. Domnívala-li se žalobkyně, že vada řízení spočívající v nesprávném a pozdním doručování výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013 nemohla být v odvolacím řízení žádným způsobem překonána, a správným postupem žalovaného proto mělo být zrušení prvostupňového rozhodnutí a vrácení věci správci daně, je takový názor nesprávný. Daňový řád totiž, obdobně jako předchozí právní úprava daňového řízení, takový postup žalovaného ani neumožňuje (srov. § 116 daňového řádu a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75; veškerá rozhodnutí NSS dostupná na www.nssoud.cz).
18. Na druhé straně byla nesprávná úvaha žalovaného, který odstranitelnost vad v odvolacím řízení dovozoval z toho, že zdejší soud ve svém předchozím rozsudku zrušil pouze rozhodnutí žalovaného a nikoli také prvostupňové rozhodnutí správce daně, což by soud dle názoru žalovaného jinak musel udělat. Přestože správní judikatura v krajních případech připouští možnost správního soudu zrušit v daňové věci také prvostupňové rozhodnutí správce daně, jedná se o pouhou možnost, nikoli povinnost soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76). S ohledem na popsany charakter odvolacího daňového řízení je v případě zrušujících soudních rozhodnutí zcela namístě preference samostatného zrušení rozhodnutí žalovaného, jemuž daňový řád nabízí prostředky, jak se se vzniklou situací vypořádat.
19. Žalovaný si správně uvědomil, že je na něm, aby předchozí vadu řízení odstranil, resp. aby po provedeném zákonném procesním postupu rozhodl ve věci doměření daně žalobkyně. Za tímto účelem žalovaný, po předchozích výtkách zdejšího soudu, opustil argumentaci navázanou na § 87 odst. 5 daňového řádu a neuposlechnutí výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013, z níž přes tehdejší vadu v doručování výzvy vycházel prvostupňový dodatečný platební výměr. Žalovaný se proto pokusil (částečně prostřednictvím správce daně) provést nový řádný procesní postup, jenž je „odstrížen“ od předchozí vadně doručované výzvy správce daně a jenž

měl směřovat k odvolacímu rozhodnutí, jímž bude ve věci doměření daně žalobkyně rozhodnuto bezvadně, a to primárně na základě dokazování, bude-li to možné.

20. Potud nemá krajský soud proti přístupu žalovaného námitek. Ostatně i případná změna způsobu stanovení daně v odvolacím řízení by právě s ohledem na zmiňovanou koncepci odvolacího daňového řízení byla přípustná (opět srov. výše označené usnesení rozšířeného senátu NSS). Stejně tak by samo o sobě nebylo problematické, že žalovaný změnil původní argumentaci pomůckami, k jejichž užití bylo dříve přistoupeno dle § 87 odst. 5 daňového řádu, tak, že se nově k užití pomůcek dostal nikoli přes aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu, nýbrž prostým naplněním podmínek § 98 daňového řádu poté, co se pokusil stanovit daň dokazováním, avšak žalobkyně dle něj nesplnila svou důkazní povinnost. Z uvedeného plyne, že důvodná není námitka porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení, neboť taková je koncepce daňového řádu a překvapivosti odvolacího rozhodnutí pro daňový subjekt brání § 115 odst. 2 daňového řádu.
21. Pokud se však žalovaný pokusil provést zákonný procesní postup vedoucí k jeho rozhodnutí ve věci doměření daně v odvolacím doměřovacím řízení, dle názoru soudu se mu to nepodařilo, a to v důsledku neprovedení daňové kontroly.
22. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.
23. Na prvním místě je třeba se zmínit o tom, zda u žalobkyně byla ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 daňová kontrola provedena či nikoli. Napadené rozhodnutí je totiž v tomto ohledu jen obtížně srozumitelné. Žalovaný k tomu na straně 8 napadeného rozhodnutí uvedl, že *„Správce daně tedy vycházel z toho, že zde byly naplněny podmínky pro zahájení daňové kontroly a proto k zahájení daňové kontroly přistoupil. Třebaže následně bylo zjištěno, že uvedená výzva (míněno výzva dle § 87 odst. 2 daňového řádu k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 21. 3. 2013 – pozn. soudu) a také další navazující písemnosti byly nesprávně doručovány a tím pádem reálně nedošlo ke splnění podmínek pro zahájení daňové kontroly a tedy i doměřovacího řízení, je nutné vycházet z toho, že ač se zde jedná o nezákonně zahájenou daňovou kontrolu, tato přesto zahájena byla, a to oznámením o zahájení řízení č. j. 667484/13/2601-05401-501824, tj. doměřovací řízení bylo zahájeno.“*
24. Přinejmenším závěr citované pasáže postrádá smyslu, když je zde ztotožňována daňová kontrola a doměřovací řízení, resp. zahájení daňové kontroly a doměřovacího řízení. Jedná se však o dva odlišné instituty upravené daňovým řádem, kdy daňová kontrola je postupem při správě daní, k němuž lze přistoupit nezávisle na vedení nalézacího řízení, zatímco doměřovací řízení je jednou z forem nalézacího daňového řízení. Již ze systematického uspořádání daňového řádu je zřejmé, že tyto instituty ztotožňovat nelze. Krajský soud nezpochybnuje, že ve věci doměření daně žalobkyně bylo zahájeno doměřovací řízení, což ostatně vyslovil již v předchozím rozsudku ze dne 15. 2. 2019, č. j. 59 Af 8/2018-38. Žalovaný nyní vydal napadené rozhodnutí v rámci zahájeného doměřovacího řízení, což však nevypovídá nic o tom, že byla zahájena daňová kontrola.
25. Žalovaný si snad byl vědom problematičnosti neprovedení daňové kontroly, a proto uvedl

výše citovanou pasáž, kde naznačuje, že k daňové kontrole vlastně došlo. Jinak si soud neumí citovaný text příliš vysvětlit. Dle názoru soudu však daňová kontrola zákonným způsobem zahájena, provedena a ukončena vůbec nebyla, a to nikoli z důvodu vadného doručování výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly. Pokud se žalovaný domníval, že k zahájení daňové kontroly mělo dojít výzvou ze dne 21. 3. 2013 k umožnění zahájení daňové kontroly vydanou dle § 87 odst. 2 daňového řádu, zjevně tomu tak nebylo. To plyne již z povahy a účelu takové výzvy, jak je zachycen v § 87 daňového řádu, kdy takováto výzva se vydává právě proto, že daňovou kontrolu se dosud zahájit nepodařilo, a daňový subjekt je vyzýván, aby její zahájení v budoucnu umožnil. Daňová kontrola proto nebyla zahajována samotnou touto výzvou, ale teprve úkonem správce daně vůči daňovému subjektu popsaným v § 87 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Uvedenou výzvou byla žalobkyně vyzývána, aby k takovému úkonu, jímž bude zahájena kontrola, poskytla součinnost. Nelze tedy dovodit, že výzvou dle § 87 odst. 2 daňového řádu by byla daňová kontrola zahájena. Ani strohé oznámení o zahájení doměřovacího řízení ze dne 25. 4. 2013, č. j. 667484/13/2601-05401-501824, o němž se žalovaný zmiňuje ve výše citované pasáži a které daňovou kontrolu vůbec nezmiňuje, nenaplní parametry úkonu, jímž by měla být daňová kontrola zahájena.

26. Skutečnost, že ani dle mínění orgánů finanční správy nebyla daňová kontrola zahájena a neproběhla, je nejlépe patrná z jejich dřívějšího postupu, kdy byla žalobkyni prvostupňovým rozhodnutím doměřena daň podle pomůcek při aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu, což i žalovaný původně potvrdil. K pomůckám tedy bylo tehdy přistoupeno právě proto, že daňová kontrola nebyla zahájena a neproběhla, neboť tomu žalobkyně dle finančních orgánů bránila svojí pasivitou a absencí součinnosti. Standardně je ostatně o zahájení daňové kontroly sepisován protokol a v její závěrečné fázi je jako klíčový dokument shrnující zahájení, průběh a ukončení daňové kontroly povinně sepisována zpráva o daňové kontrole. Tyto dokumenty však daňový spis neobsahuje, a to z toho logického důvodu, že daňová kontrola v předmětné věci provedena nebyla. Ani žalovaný v odvolacím řízení se ji nesporně nepokusil provést, přestože hodlal zhojit dřívější vadu tím, že ke svému rozhodnutí dospěje nyní již zákonným procesním postupem.
27. Žalovaný přitom měl možnost v rámci svého nápravného postupu (popřípadě prostřednictvím správce daně) postupovat mj. dle § 87 daňového řádu, včetně jeho odstavce 2, tedy v odvolacím řízení vyzvat žalobkyni k umožnění zahájení daňové kontroly a následně daňovou kontrolu provést. Nebylo by přitom dokonce vyloučeno ani to, že v případě neposkytnutí součinnosti žalobkyní mohlo dojít k tentokrát již řádnému naplnění podmínek § 87 odst. 5 daňového řádu. Stalo-li by se tak na základě nové zákonné a řádně doručené výzvy, která by byla součástí snahy žalovaného provést daňovou kontrolu, dle názoru soudu by takovému výkladu nic nebránilo.
28. Měl-li snad žalovaný za to, že v odvolacím řízení novou výzvou k umožnění zahájení daňové kontroly vydat nelze, neboť tomu s ohledem na § 101 odst. 4 daňového řádu brání již vydaná starší výzva ze dne 21. 3. 2013, je takový názor nesprávný, neboť posledně uvedené ustanovení daňového řádu zakotvující zásadu ne bis in idem se týká hmotných práv a povinností, o nichž nelze meritorně rozhodnout dvakrát. Tímto ustanovením se však nezakazuje opětovně vydávat dílčí procesní rozhodnutí, jimiž se upravuje vedení

řízení nebo postup při správě daní. V důsledku takové nesprávné logiky by pak nebylo možno v téže věci konat např. dvě místní šetření či ústní jednání.

29. Výše již krajský soud vysvětlil, že v předmětné věci daňová kontrola provedena nebyla, ačkoli dle soudu provedena být mohla a dokonce měla. Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný opustil argumentaci ohledně neuposlechnutí výzvy ze dne 21. 3. 2013 a v rámci nápravy předchozích vad se pokusil nově doměřit daň na základě dokazování, čemuž měla bránit žalobkyně nesplněním své povinnosti, proto žalovaný doměřil daň s využitím pomůcek. Soud však připomíná, že se jednalo o doměření daně z moci úřední, k němuž mohlo dle § 143 odst. 3 daňového řádu dojít v zásadě jen na základě výsledku daňové kontroly. Výjimky z povinnosti konat před doměření daně ex offo daňovou kontrolu představují postup po výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení (§ 145 odst. 2 daňového řádu), na což odkazuje přímo § 143 odst. 3 daňového řádu, resp. postup po neuposlechnutí výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 5 daňového řádu), kde se daňová kontrola z logiky věci také nekoná, neboť jejímu konání brání nespolupracující daňový subjekt.
30. V daném případě nepostupoval žalovaný podle žádného z ustanovení, které by mu umožňovalo daňovou kontrolu nekonat, a přesto z moci úřední doměřit žalobkyni daň. Správce daně původně před vydáním prvostupňového rozhodnutí daňovou kontrolu pochopitelně neprovedl, neboť měl za to, že žalobkyně v jejím zahájení brání, pročez považoval za splněné podmínky § 87 odst. 5 daňového řádu, tedy stanovil daň podle pomůcek bez daňové kontroly. Jestliže se ale následně i v důsledku rozhodnutí zdejšího soudu ukázalo, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu ve skutečnosti splněny nebyly, pročez prvostupňový dodatečný platební výměr neobstojí, neboť žalobkyně nebyla zákonným způsobem vyzvána k umožnění zahájení daňové kontroly, a žalovaný se rozhodl napravit vady prvostupňového řízení a rozhodnutí tak, že provede nový zákonný postup směřující k doměření daně z moci úřední, je tímto zákonným postupem dle § 143 odst. 3 daňového řádu provedení daňové kontroly (popř. alespoň pokus o její zahájení a následný postup dle § 87 odst. 5 daňového řádu, pokud by pro to byly splněny podmínky – viz výše) a doměření daně teprve na podkladě výsledku této kontroly.
31. Nad rámec popsaného zákonného rámce je třeba uvést, že v případě žalobkyně orgány finanční správy široce a komplexně zpochybnily daňovou povinnost žalobkyně za rok 2011. Vycházely ze zjištění, že žalobkyně je vlastnící 8 bytových domů s celkem 67 byty a zpochybnily výši jejich příjmů z pronájmu těchto bytů.
32. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38, zabýval otázkou, kdy má či nemá být v odvolacím řízení konána daňová kontrola. V tehdejší věci, jež byla navázána na problematiku § 145 odst. 2 daňového řádu, potřebu provedení daňové kontroly neshledal. Uvedl, že: *„Podstatné je, že žalobkyni byla všechna její procesní práva zachována a rozhodně nebyla nijak krácena v důsledku toho, že žalovaný nezahájil daňovou kontrolu. Nejde o obligatorní zákonnou povinnost, jak již bylo uvedeno výše; ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu nepředpokládá nutné zahájení daňové kontroly, pokud daňový subjekt není pasivní – tedy reaguje na výzvu správce daně, ale dodatečné daňové přiznání nepodá, protože s důvody pro jeho podání nesouhlasí. Za takové situace sice žalovaný daňovou kontrolu*

zahájit může, ale nemusí, jsou-li zjištěny či důkazy získané mimo daňovou kontrolu takového charakteru, že naznačují izolované pochybení daňového subjektu, jako v případě žalobkyně – zde: bylo problémem pouze dílčí pochybení při zdanění jednoho konkrétního pozemku daní z nemovitých věcí (v příslušné sazbě). Nejednalo se o žádné širší nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti žalobkyně, pro které by bylo nezbytně nutné zahajovat daňovou kontrolu s očekáváním nějakého rozsáhlého a komplexního dokazování ve vztahu k dani z nemovitých věcí za každé jednotlivé zdaňovací období.“

33. V nynější věci nejde o návaznost na úpravu § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobkyně nebyla vyzvána k podání dodatečného daňového tvrzení, což žalovaný v napadeném rozhodnutí sám uvádí. Shodně jako ve výše označené věci se však žalovaný odchýlil od argumentace správce daně vedoucí k přechodu na pomůcky a pokusil se stanovit daň dokazováním. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozhodnutí pokusil rozumně vyložit právní úpravu tak, aby při respektování úpravy daňového řádu nebyl požadavek na provádění daňové kontroly příliš striktní. Kromě toho, že zdůraznil, že s daňovým subjektem bylo řádně jednáno, čímž neutrpěl újmu, pak vymezil dělicí linii mezi případy, kdy není třeba daňovou kontrolu vést, a situacemi, kdy je její provedení namístě, tak, že je třeba odlišovat existenci poznatků naznačujících izolované pochybení daňového subjektu (tehdy ohledně jedné nemovitosti v případě daně z nemovitých věcí), a na druhé straně poznatků o širších nedostacích obecného rázu.
34. Na rozdíl od tehdejší věci nelze v daném případě vůbec hovořit o izolovaném či dílčím pochybení daňového subjektu, když je na podkladě staršího daňového přiznání předchozího vlastníka všech nemovitostí, z jejichž pronájmu má mít žalobkyně příjmy a jichž není málo, významně zpochybněna kompletní výše příjmů z pronájmu těchto nemovitostí, přičemž rozdíl mezi přiznanými příjmy a poznatky finančních orgánů o tom, jaké by příjmy pravděpodobně měly být, je citelný.
35. Soud nezpochybňuje, že žalovaný s žalobkyní mimo formálně zahájenou a vedenou daňovou kontrolu komunikoval, vyzval ji k předložení důkazních prostředků a seznámil ji se svým stanoviskem ve věci, tedy se do jisté míry choval tak, jako by daňovou kontrolu vedl. Je však třeba hledat nepřekročitelné mantinely, kdy obsah již nemůže zcela potlačit formu. Obzvláště v případě, jako je tento, soud nemůže žalobkyni upřít, že k nápravě předchozích pochybení mělo dojít procesně zcela čistým způsobem, když na předchozím nešťastném postupu ve věci se zásadním způsobem podepsaly nezákonnosti na straně orgánů finanční správy. To vše v situaci, kdy daňový řád k doměření daně z moci úřední provedení daňové kontroly až na výjimky vyžaduje. O takovou výjimku se zde nejednalo, neboť žalovaný nepostupoval ani dle § 145 odst. 2 daňového řádu, ani dle § 87 odst. 5 téhož zákona, když v odvolacím řízení změnil náhled na věc, pokusil se doměřit daň standardním dokazováním, a teprve následně pro nedostatek důkazů znovu přešel na pomůcky, ovšem již nikoli dle § 87 odst. 5 daňového řádu.
36. Ani optikou shora citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není namístě nevést daňovou kontrolu, když dosavadní poznatky orgánů finanční správy směřovaly k existenci širších nedostatků obecného rázu týkajících se daňové povinnosti žalobkyně. Ostatně sama skutečnost, že na počátku celé věci stála neúspěšná snaha správce daně zahájit v r. 2013 daňovou kontrolu, napovídá, že i správce daně byl přesvědčen o tom, že vedení daňové

kontroly je v tomto případě namístě, a netrvat po absolvovaném martyriu na vedení daňové kontroly s tím, že daňové kontroly v podstatě není třeba, by soud nepovažoval za vhodný signál. Formálně správné provedení daňové kontroly by pak ad absurdum nemuselo být vyžadováno nikdy s tím, že pokud správní orgány s daňovým subjektem náležitě komunikovaly, nedošlo k jeho zkrácení na právech. Nelze přitom předjímat, jakým způsobem by žalobkyně zareagovala na výzvu v odvolacím řízení ze dne 2. 5. 2019, pokud by s ní byla nejprve zahájena daňová kontrola a žalobkyně by si naplno uvědomila, že žalovaný započal její daňovou povinnost zkoumat znovu v celém širokém kontextu.

VII. Závěr a náklady řízení

37. Vzhledem k neprovedení daňové kontroly se soud blíže nezabýval námitkami týkajícími se samotných pomůcek a postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení, a to bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V souzeném případě byla žalobkyně úspěšná, proto jí soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
39. Ty byly tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč, odměnou právního zástupce za 3 úkony právní služby v celkové výši 9 300 Kč [3 úkony právní služby po 3 100 Kč dle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu], náhradou hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 13 odst. 1, odst. 3 advokátního tarifu) a 21 % DPH z odměny a náhrad advokáta ve výši 2 142 Kč. Celkem tak náhrada nákladů řízení činí 15 342 Kč.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Liberec 22. července 2021

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu