

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka 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 26. 7. 2016, č. j. 32721/16/5100-31461-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2018, č. j. 6 Af 74/2016 - 42,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2018, č. j. 6 Af 74/2016 - 42, **se zruš uje** a věc **se vrací** městskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) zaslal žalobkyni výzvu ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3264271/15/2006-70462-106960, k podání daňového přiznání k dani darovací ve lhůtě patnácti dnů. Na základě usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, č. j. 4 VZV 5/2013, totiž zjistil, že žalobkyně obdržela v období od 15. 12. 2012 do 23. 12. 2012 darem hodinky Watch tank Anglaise značky Cartier, které byly pořízeny dne 15. 12. 2012 v prodejně Richemont Northern Europe GmbH, se sídlem Pařížská 2, Praha 1, za kupní cenu 803 000 Kč. Vzhledem ke zjištěnému datu obdržení hodinek měla žalobkyně povinnost podat přiznání k dani darovací, a to ve třicetidenní lhůtě, která uplynula nejdříve dne 14. 1. 2013 a nejpozději dne 22. 1. 2013. Protože daňové přiznání nepodala, poskytl jí správce daně touto výzvou náhradní patnáctidenní lhůtu k podání daňového přiznání. Výzva byla žalobkyni doručena fikcí, žalobkyně na ni nereagovala a správce daně jí následně vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 6. 2015, č. j. 4554112/15/2006-70462-106960, podle pomůcek daň darovací ve výši 54 810 Kč. Jako základ daně stanovil částku 783 000 Kč, tedy cenu hodinek zjištěnou oceněním vypracovaným správcem daně a sníženou o cenu majetku osvobozeného od daně darovací ve výši 20 000 Kč podle § 19 odst. 4 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, účinného v rozhodném zdaňovacím období.

[2] Žalobkyně se následně domáhala vyslovení neúčinnosti doručení platebního výměru a zároveň proti němu podala odvolání. Žalovaný nejprve v úředním záznamu ze dne 20. 5. 2016 konstatoval vadu řízení před správcem daně spočívající v tom, že žalobkyně nebyla před vyměřením daně seznámena s použitými pomůckami a nebylo jí umožněno se k nim vyjádřit. To hodlal žalovaný napravit v odvolacím řízení, proto dne 31. 5. 2016 zaslal zástupci žalobkyně seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobkyně se v poskytnuté patnáctidenní lhůtě vyjádřila prostřednictvím svého zástupce a uvedla, že podle ní nebyly splněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek a že jí nebyl řádně doručen ani platební výměr.

[3] Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 32721/16/5100-31461-700796. V něm konstatoval, že vzhledem k nesoučinnosti žalobkyně nemohla být daň stanovena dokazováním, proto byla daň stanovena podle pomůcek, přičemž přihlédl i ke zjištěným okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývaly výhody. Žalovaný odmítl tvrzení žalobkyně, že postup správce daně a státního zástupce byl koordinován s cílem ji postihnout. Výzva k podání daňového přiznání jí byla zaslána řádně, neboť svým podáním ze dne 6. 1. 2006, č. j. 3360/06, sama požádala, aby jí správce daně písemnosti doručoval na adresu Hlavní kancelář ODS, Jánský Vršek 13, 110 01 Praha, [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. Žalovaný naopak přitakal žalobkyni, že bylo vadou, pokud ji správce daně před vydáním platebního výměru neseznámil s pomůckami, podle nichž byla daň darovací vyměřena, tuto vadu ovšem napravil sám v odvolacím řízení, v němž jí tuto možnost poskytl. Žalobkyně v následném vyjádření brojila pouze proti tomu, že ocenění využité jako pomůcka pro vyměření daně bylo zpracováno ve velmi krátké době poté, co správce daně zjistil, že jí výzva k podání daňového přiznání nebyla doručena. Žalovaný však nesouhlasil, že to vyvolává pochybnosti o nepodjatosti úředních osob finančního úřadu. Nevyhověl ani návrhu žalobkyně, aby bylo daňové řízení přerušeno až do ukončení jejího trestního stíhání.

[4] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 19. 4. 2018, č. j. 6 Af 74/2016 - 42. 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. Takové zjištění je možné a správci daně nic nebrání, aby z takového důkazního prostředku čerpal jako z podkladu pro své rozhodnutí. Použitelným důkazem byl v daném případě i odposlech telefonického hovoru získaný v rámci trestního řízení. Příslušné usnesení státního zástupce sice nemá povahu odsuzujícího rozsudku a z jeho obsahu nelze čerpat přímo závěry týkající se příslušného předmětu daně, správce daně však z příslušného usnesení vzal za podklad pouze zjištění o bezúplatném nabytí majetku. Takovým postupem nebyla porušena ani zásada bezprostřednosti dokazování, neboť příslušnou skutečnost prozatím nebylo možné prokázat jiným způsobem a v důsledku nečinnosti žalobkyně vůči finančnímu úřadu musely být významné skutečnosti zjištěny prostřednictvím pomůcek.

[5] 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 žalobkyně 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, č. j. 7 Afs 82/2016 - 30). Pokud se žalobkyně 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.

[6] Městský soud shledal, že z obálky vrácené doručujícím orgánem správci daně je patrné, že adresát nebyl na místě doručování zastižen, zároveň však bylo příslušné upozornění zanecháno na místě a písemnost byla u pošty uložena. O tomto závěru pak plně svědčí i odtržení části obálky, která obsahuje poučení o doručování podle daňového řádu. Všechny tyto skutečnosti podporují závěr, z něhož vycházel správce daně, že příslušné upozornění bylo zanecháno na místě pro doručování a že zásilka byla řádně uložena na poště. Do dispoziční sféry žalobkyně se tedy tímto postupem písemnost dostala. Daňový řád nikde nestanoví správci daně povinnost, aby ověřoval, zda se na adrese pro doručování daňový subjekt skutečně zdržuje, stačí, že se jedná o adresu, tedy o údaj, na který je objektivně možné doručovat. Skutečnost, zda zde má žalobkyně domovní schránku, je pro doručování tímto způsobem nepodstatná. Pokud žalobkyně domovní schránku na místě 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 je nepodstatné prokazování skutečnosti, zda se na příslušné adrese nacházela poštovní schránka žalobkyně. Daňový řád navíc dává žalobkyni právní možnost požadovat vyslovení neúčinnosti doručení v případě, že by se jednalo o závažný a předem nepředvídatelný důvod.

[7] Městský soud se ztotožnil i se zákonností použitých pomůcek. Nebylo nutno provést výslech prodejce věci jako svědka, neboť prodejní cena byla zjištěna z věrohodného prodejního dokladu. Žalobní námitka, že správce daně při ocenění movité věci vycházel pouze z údaje o hodnotě movité věci uvedeného v usnesení státního zástupce, tak nemůže obstát, neboť nic takového z tohoto ocenění neplyne. 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.

[8] K namítanému nedoručení platebního výměru městský soud připomněl, že v tomto řízení přezkoumává napadené správní rozhodnutí, kterým žalovaný věcně posoudil podané odvolání žalobkyně do platebního výměru. Proto námitka nedoručení prvostupňového rozhodnutí míří zcela mimo zákonný rozhodovací důvod, neboť v daňovém řízení nebylo rozhodováno o včasnosti podání opravného prostředku. Tato zákonná podmínka byla shledána splněnou, proto bylo o odvolání meritorně rozhodnuto. Žalovaný podle městského soudu řádně posoudil všechny odvolací námitky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[9] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[10] Nejprve zkritizovala, že správce daně vzal darování hodinek za prokázané, a to pouze na základě bodu 14 usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, č. j. 4 VZV 5/2013. 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. Údaje o bodu 14 jsou navíc založeny na odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, jehož využití ve správním nebo daňovém řízení není přípustné. Podle usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci podával vysvětlení policejnímu orgánu prodejce F. D., ovšem správce daně nikdy neprovedl důkaz jeho svědeckou výpovědí, čímž porušil zásadu bezprostřednosti dokazování, jak byla vymezena třeba v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 - 41. Stěžovatelka také zdůraznila absurdnost tvrzení, že sice došlo k darování, ale není známo, kdo by měl být oním údajným dárcem. Správce daně tedy neprokázal, že došlo k darování.

[11] Dále brojila proti tomu, že jí byla daň darovací doměřena podle pomůcek, přestože pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky. V prvé řadě nebyla stěžovatelce řádně doručena výzva k podání daňového přiznání. Ta byla doručována na adresu „X“. Z doručenky 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 na straně 8 svého rozhodnutí uvádí, že stěžovatelka požádala dne 6. 1. 2006 o doručování písemností na uvedenou adresu, z obsahu daňového spisu však taková skutečnost nevyplývá, 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 nynější § 44 odst. 3 daňového řádu, naopak byl založen na principu zdržování se na dané adrese, takže se písemnost doručovala adresátovi pouze na místo, kde mohl být zastižen, ostatně právě tak postupoval v případě stěžovatelčiny daně z nemovitostí v roce 2008 správce daně – Finanční úřad v Karlových Varech. Stěžovatelka přitom nemohla v roce 2006 předpokládat, že s oznámením adresy budou od 1. 1. 2011 spojovány účinky, které s ním spojuje § 44 odst. 3 daňového řádu, takže aplikaci tohoto ustanovení na stěžovatelčin případ je možno označit za nepřípustnou pravou retroaktivitu, kterou zakazuje i judikatura Ústavního soudu.

[12] V daném případě navíc nemohla nastat fikce doručení. Z notářského záznamu JUDr. I. K., který byl předložen žalovanému, i z tvrzení poštovní doručovatelky paní H. L. plyne, že na adresu X použitou správcem daně nelze doručovat, neboť tento adresát v domě již zhruba šest let nesídlí (ke změně sídla strany došlo již v roce 2011, jak plyne i z Rejstříku politických stran a politických hnutí vedeného Ministerstvem vnitra). 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. Stěžovatelka označila za vnitřně rozporné, pokud je na doručence zásilky zaškrtnuto políčko „adresát byl vyzván k vyzvednutí zásilky (písemnosti) a bylo zanecháno poučení“ a zároveň je na ní uvedeno, že adresát je na uvedené adrese neznámý. Z toho totiž plyne, že poštovní doručovatelka neměla kde zanechat výzvu k vyzvednutí zásilky, takže nemohly být splněny podmínky pro doručení fikcí. Ani městský soud se nevypořádal s předloženým notářským záznamem a s tím, zda a jak mohla být na vhodném místě zanechána výzva.

[13] Nezákonný byl i způsob použití pomůcek. Správce daně při ocenění movité věci vycházel z usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci, založeného na odposlechu, 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, jako by předem tušil, že se mu výzvu doručit nepodaří. V daňovém spisu není založena ani žádost správce daně o ocenění movité věci, takže stěžovatelka navrhla, aby si soud vyžádal listinu či jinou komunikaci obsahující takovou žádost. Z judikatury navíc 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. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně neodůvodnil, proč nebylo možno daň stanovit dokazováním, takže jeho rozhodnutí je v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Ani s tímto nedostatkem se městský soud dostatečně nevypořádal.

[14] Stěžovatelce také nebylo řádně doručeno prvostupňové rozhodnutí, takže i na jeho doručování dopadají obdobná pochybení jako na doručování výzvy. Přitom ve vlastních systémech správce daně bylo u stěžovatelky evidováno více adres pro doručování písemností. Žalovaný se proto měl zabývat vzniklými pochybnostmi o správnosti doručování, jak vyžaduje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 6 As 13/2013 - 33.

[15] Žalovaný se navíc 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.

[16] 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. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Při posouzení kasační stížnosti soud vychází z toho, že obdobnou stěžovatelčinu kasační stížnost vztahující se k jinému předmětu, jenž jí měl být darován, posoudil již ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 186/2018 - 45, z nějž bude níže plně vycházet.

[19] Klíčová stěžovatelčina námitka směřuje proti skutečnosti, že správce daně vzal darování hodinek za prokázané pouze na základě bodu 14 usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015. Ze správního spisu plyne, že uvedené usnesení je opravdu jediným podkladem potvrzujícím, že k darování došlo. Ve vyměřovacím spisu správce daně konstatuje v záznamu ze dne 18. 6. 2015 následující: *„Dne 16. 4. 2015 v budově Policie ČR, Na Perštýně 11, Praha 1 bylo správci daně – Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu – jako poškozenému, umožněno nahlížet do trestního spisu 4 VZV 5/2013 dle ust. § 65 odst. 1 trestního řádu. Správce daně si při nahlížení vyžádal listinou kopii Usnesení o zahájení trestního stíhání Mgr. J. N. ze dne 16. 3. 2015 pro spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákoníku (dále jen ‚Usnesení'). K jednotlivým případům bezúplatně nabytého majetku, které jsou uvedeny v Usnesení (položky 1-29), správce daně založil spisy.*

Položka 10)
V přesně nezjištěné době od 15. 12. 2012 do 23. 12. 2012 formou darovací smlouvy dárce neustanovená osoba darovala hodinky zakoupené v prodejně Richemont Northern Europe GmbH.“ Z tohoto usnesení vrchního státního zastupitelství vycházel finanční úřad i ve výzvě z 29. 4. 2015.

[20] Následně z něj vycházel i žalovaný v rozhodnutí o odvolání, kde na straně 7 uvedl: *„Kopii Usnesení obdržel správce daně dne 16. 4. 2015 při nahlížení do trestního spisu. V Usnesení jsou uvedeny údaje, ze kterých vyplývá, že vznikl předmět daně darovací a poplatníkem je odvolatelka. Při nahlížení do trestního spisu se správce daně seznámil i s důkazy, které byly podklady pro vydání Usnesení. Usnesení získal správce daně v souladu s § 57 daňového řádu a dle § 93 odst. 2 daňového řádu byly informace z tohoto Usnesení současně s podklady ze šetření Policie ČR v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu použity jako pomůcky pro vyměření daně darovací. Správce daně i odvolací orgán má za dostatečně prokázané, že vznikl předmět daně (§ 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb.) a odvolatelce, jako poplatníkovi, vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb.). Odvolací orgán se nemůže ztotožnit se spekulací odvolatelky, že postup státního zástupce a správce daně je koordinován s cílem postihnout odvolatelku. Správce daně v souladu se základními zásadami správy daní postupuje v souladu s daňovým řádem a dalšími zákony, na předmětnou věc se vztahujícími.“*

[21] Stěžovatelka oproti tomu již v žalobě připomněla, že v daňovém řízení popírala existenci samotného darování, a vytýkala správci daně a žalovanému, že existenci darování vzali za prokázanou pouze na základě usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci. Takové usnesení nemá povahu pravomocného rozhodnutí o jakékoli otázce řešené správcem daně, takže není dostatečným důkazem pro účely daňového řízení, v daném případě navíc bylo důkazem jediným. Informace o údajně darované položce jsou podle tohoto usnesení založeny na odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu, jehož využití jakožto důkazního prostředku ve správním nebo daňovém řízení není přípustné. Správce daně a žalovaný navíc porušili zásadu bezprostřednosti dokazování, neboť vyšli pouze z tohoto usnesení a neprovedli jediný důkaz shromážděný policejním orgánem při šetření, které předcházelo vydání tohoto usnesení.

[22] Je tedy zjevné, že usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci bylo klíčovým a jediným podkladem, z něhož správce daně a následně žalovaný vycházeli při svém závěru, že k darování došlo. Z toho plyne, že pro posouzení městským soudem bylo nezbytné, aby se s tímto usnesením seznámil, ostatně bylo možno předpokládat, že tento klíčový podklad, jenž zahájil celé vyměřovací řízení, je součástí daňového spisu.

[23] Nejvyšší správní soud však zjistil, že toto usnesení v daňovém spisu není. Nemůže tak napadený rozsudek posoudit pohledem vad, které tomuto usnesení a jeho podkladům v daňovém řízení stěžovatelka vytýká v kasační stížnosti. Zejména však tyto vady nemohl kvalifikovaně posoudit samotný městský soud. Za situace, kdy usnesení není součástí daňového spisu, tak jak byl doručen Nejvyššímu správnímu soudu, a zároveň z ničeho není patrné, že by jeho součástí bylo a bylo z něj pouze odděleno před vrácením žalovanému dne 20. 4. 2018 (viz přílohová obálka městského soudu), je třeba se domnívat, že toto usnesení neměl k dispozici ani městský soud. Přesto v odůvodnění argumentoval, jako by je k dispozici měl a jako by jím dokazoval.

[24] V bodě 32 svého rozsudku například uvedl: „*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 daně 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.*“

[25] V bodě 60 pak uvedl: „*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****, ač tato osoba není přímo ztotožněna,* ***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.*“ (zvýraznil Nejvyšší správní soud)

[26] Není vůbec patrno, jak mohl městský soud dospět k těmto závěrům ohledně toho, co z usnesení vrchního státního zastupitelství vyplývá o osobě dárce, pokud je sám neměl k dispozici, neboť nebylo a není součástí daňového spisu. Jednou ze základních zásad soudního přezkumu je, že správní soud musí mít k dispozici správní spis, tedy všechny podklady, z nichž vycházel samotný správní orgán: *„Institut řádného soudního přezkumu správních rozhodnutí předpokládá, že soud má k dispozici veškeré informace, na základě kterých rozhodoval správní orgán.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2005, č. j. 4 Afs 17/2004 - 100). Jinak by ostatně správní soud nemohl ani posoudit, zda není přezkoumávané rozhodnutí stiženo vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy zda není skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, v rozporu se spisy a zda v nich má oporu. Totožný princip ostatně soud zdůraznil i v rozsudku ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 As 5/2008 - 63, publ. pod č. 1951/2009 Sb. NSS, podle něhož pokud správní orgán chce, aby jeho rozhodnutí obstálo při soudní kontrole, musí do správního spisu zahrnout všechny podklady, z nichž vycházel. Pokud totiž jeho rozhodnutí stojí i na jiných podkladech, je v tomto rozsahu stiženo vadou řízení spočívající v tom, že nemá oporu ve spisech.

[27] Správce daně tedy pochybil, pokud usnesení vrchního státního zastupitelství, které bylo jediným hmatatelným podkladem, z nějž vycházel ve svém závěru, že k darování došlo, nezahrnul do daňového spisu, a žalovaný poté pochybil, pokud spis bez tohoto usnesení předal městskému soudu. Městský soud totiž nemohl bez tohoto usnesení posoudit, zda samotné usnesení a důkazy, z nichž vycházelo, obstojí jako podklad závěru, že k darování došlo. Pokud takové posouzení provedl a pokud dospěl k výše citovaným závěrům, aniž by toto usnesení měl fakticky k dispozici, dopustil se vady řízení.

[28] Takový postup není striktně vzato chybou v „dokazování“, neboť za dokazování ve smyslu § 52 s. ř. s. se nepovažuje, *„[p]okud v řízení o žalobě ve správním soudnictví soud vychází z údajů obsažených ve správním spisu, aby ověřil skutkový a právní stav, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS). Jde ovšem o jinou vadu řízení před soudem zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu. Není totiž vůbec zjevné, jak mohl městský soud dospět k výše citovaným závěrům ohledně zákonnosti podkladů, z nichž usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci vycházelo, když je vůbec neměl k dispozici, protože nebylo součástí daňového spisu. Bylo úkolem městského soudu, aby si tento klíčový podklad vyžádal a využil jej jako důkaz ve smyslu § 52 s. ř. s. Neučinil-li tak, nemohl smysluplně přezkoumat napadené rozhodnutí žalovaného pohledem žalobních bodů, které do použitelnosti usnesení směřovaly, a zejména nemohl dospět k výše citovaným závěrům, vyvolávajícím dojem, že měl samotné usnesení k dispozici, přestože fakticky se v daňovém spisu nacházely pouze parafráze usnesení v některých dokumentech správce daně, který se s usnesením seznámil.

[29] Za této situace NSS rozsudek městského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení. Úkolem městského soudu nyní bude vyžádat si usnesení Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 16. 3. 2015, č. j. 4 VZV 5/2013, provést je jako důkaz a posoudit, zda obstojí jako podklad pro konstatování, že k darování došlo, a to i pohledem právního názoru na použitelnost odposlechů získaných v trestním

řízení pro účely daňového řízení, který byl vyjádřen v rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62.

[30] Vzhledem k tomu, že je rozsudek městského soudu rušen pro nepřezkoumatelnost, nemohl se soud vyjádřit k dalším námitkám uplatněným v kasační stížnosti, ostatně klíčovou námitku, že nebylo prokázáno uskutečnění darování, by ani nebylo možno kvalifikovaně posoudit bez chybějícího usnesení. Soud se proto nevyjadřuje ani k námitce údajně chybného postupu při doručování výzvy k podání daňového přiznání. Žalovaný sice na straně 8 svého rozhodnutí uvádí, že stěžovatelka požádala dne 6. 1. 2006 o doručování písemností na uvedenou adresu, jak však namítá stěžovatelka, z obsahu daňového spisu taková skutečnost nevyplývá. Soud pouze podotýká, že i tuto námitku lze jen obtížně posoudit bez toho, aby měl městský soud k dispozici stěžovatelčinu žádost ze dne 6. 1. 2006. Nad rámec důvodu zrušení přezkoumávaného rozsudku tak konstatuje, že při znovuotevření dokazování by bylo nanejvýš vhodné, aby městský soud doplnil v dalším řízení dokazování také o tento dokument.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. listopadu 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu