



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a JUDr. Hany Pipkové ve věci

žalobce: J. J.

zastoupeného eTAX s.r.o., se sídlem Komenského 87/3, Liberec,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29076/13/5000-14401-700796,

t a k t o:

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í:

1. Podanou žalobou žalobce brojí proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1, ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476, (dále jen „platební výměr“). Uvedeným platebním výměrem Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) žalobci vyměřil darovací daň ve výši 119 704,- Kč, která byla podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků zvýšena o 11 917,-Kč.

2. Žalovaný vznesl tyto žalobní námitky:

- Neurčitost výroku rozhodnutí.
- Nezákonnost výroku platebního výměru.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- Neurčitost výroku platebního výměru.
- Prekluze práva vyměřit daň.
- Vady řízení před správcem daně ve vyměřovacím řízení
- Vady řízení před správcem daně – daňová kontrola.
- Nezákonně vyměřené příslušenství daně.

3. Konkrétně žalovaný namítl, že platební výměr neobsahuje určitý a srozumitelný výrok podle § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Ve výroku rozhodnutí je uveden odkaz na právní předpis – zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve „znění pozdějších předpisů“. Žalobci není jasné, kdy nastala skutečnost, která je v dané věci předmětem darovací daně a podle kterého znění hmotněprávního předpisu byla věc žalovaným posouzena. Žalobce dovozuje, že půjde patrně o datum 27. 12. 2000, kdy byla uzavřena darovací smlouva, z výroku platebního výměru to však není jasné a tak žalobci není zřejmé, podle jaké právní úpravy byla daňová povinnost, její příslušenství, počátek, běh a uplynutí prekluzivní lhůty k dani darovací a příslušenství, a lhůty pro podání daňového přiznání posouzeny.

4. Právní účinky vkladu práva podle darovací smlouvy nastaly ke dni 27. 12. 2000, pokud by o daňové povinnosti bylo rozhodováno podle znění zákona k datu 27. 6. 2012, jednalo by se o nepřipustnou pravou retroaktivitu. Žalobce má za to, že platební výměr je nezákonný, protože bylo rozhodováno podle zákonných předpisů, které ke dni 27. 12. 2000 nebyly ani platné ani účinné, přičemž rozhodování bylo zatíženo další vadou neboť novely zákona č. 428/2001 Sb. a 457/2011 Sb. nebyly k datu vydání rozhodnutí účinné, byly pouze platné. Žalobce uplatnil uvedenou námitku již v odvolání, žalovaný se s ní však nevypořádal dostatečným způsobem.

5. Žalovaný rovněž nezdůvodnil, proč přikládá právní váhu údajům ve standardním tiskopisu vytvořeném v ADIS, ačkoli ten není součástí právního řádu.

6. Odvolací námitku žalobce neshledal žalovaný opodstatněnou, s tím, že spojení „zákon č... ve znění pozdějších předpisů“ se běžně používá a kvůli jeho použití nemůže být platební výměr neplatný. Žalobce s takovým závěrem nesouhlasí; výrok správního rozhodnutí musí být dostatečně určitý, neboť jedině v něm správní orgán formuluje svůj závazný právní názor ve věci. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 6A 76/2011-143, žalobce připomněl, že výrok rozhodnutí musí být formulován tak, aby z něj bylo patrné, podle jakých právních předpisů bylo rozhodnuto.

7. Přes uvedené námítky žalobce v odvolání proti platebnímu výměru žalovaný ponechal výrok platebního výměru beze změny a pouze v odůvodnění rozhodnutí o odvolání zaměnil odkaz na konkrétní hmotněprávní předpis. Takový postup však daňový řád nepřipouští. Pokud tak učinil, měl postupovat podle § 116 odst. 1 písm. a) nebo § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu a nikoli podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, jak v odůvodnění uvádí.

8. Žalobce dále shledal v platebním výměru rozpor mezi výrokem a odůvodněním, neboť o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti bylo rozhodováno podle daňového řádu, avšak žalovaný v odůvodnění rozhodnutí opírá své závěry o některá ustanovení zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Obdobně nebylo zdůvodněno, proč je příslušenství daně darovací posouzeno dle právní úpravy podle zákona o správě daní a poplatků ve znění k 31. 10. 2010 a proč výzva k zahájení vytykácího řízení byla posouzena také podle znění tohoto zákona k uvedenému dni. Žalobce namítá, že v důsledku těchto skutečností jak platební výměr, tak napadené rozhodnutí nejsou založena na srozumitelných právních předpisech.

9. Pokud jde o námitku prekluze práva daň vyměřit, žalobce vychází z toho, že daňová povinnost vznikla ke dni 27. 12. 2000, podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), hmotněprávní lhůta pro prekluzi daně uplynula k 31. 12. 2010 a to též vzhledem k závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 7Afs 79/2010-94. Žalovaný postupoval podle § 264 odst. 4 daňového řádu, s tím, že povinnost podat daňové přiznání vznikla doručením smlouvy s doložkou o povolení vkladu žalobci dne 4. 2. 2005. Lhůta pro vyměření daně počala běžet 31. 12. 2005 a desetiletá lhůta měla uplynout až dne 31. 12. 2015. S výkladem, který žalovaný zaujal, žalobce nesouhlasí.

10. Žalobce poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2605/07, sp. zn. IV. ÚS 2656/08, sp. zn. IV. ÚS 1792/07, sp. zn. IV. ÚS 154/09, které, jak má za to, na projednávanou věc dopadají s tím, že prekluzivní lhůty k vyměření daně započala plynout 27. 12. 2000 a lhůta pro vyměření daně uplynula dne 31. 12. 2003. Skutečnost, že daňová povinnost byla žalobci vyměřena po více, než 13 letech žalobce rovněž pokládá za rozpornou s principem právní jistoty. Jelikož se de facto jednalo o darování z otce na syna, měl být žalobce od darovací daně osvobozen.

11. Co se týče namítaných vad řízení, žalobce má za to, že právní úprava neumožňovala správci daně vystavovat dodatky ke správě daní ve vytykáacím řízení, tím porušil zásadu legality a zároveň nastolil stav, kdy jsou zde dva platné dokumenty správce daně, které se k otázce, zda žalobce reagoval na výzvu správce daně, vyjadřují rozdílně a současně neobsahují reakci správce daně na vyjádření žalobce. Povinností správce daně bylo původní zprávu o vytykáacím řízení č. j. 361677/10/001961106476 ze dne 22. 12. 2010 zrušit, tím spíše, že § 89 a § 90 daňového řádu zprávu o vytykáacím řízení nezná a § 90 odst. 1 daňového řádu ukládá správci daně sepsat o průběhu postupu k odstranění pochybností protokol nebo úřední záznam. Ten však se žalobcem nebyl sepsán.

12. Co se týče protokolu o ústním jednání č. j. 85728/11/001961106476 ze dne 28. 11. 2011, žalobce dále namítl, že ač byl předmět jednání nazván jako projednání zpráv o vytykáacím řízení, tak z vlastního průběhu jednání, je zřejmé, že k žádnému projednání těchto zpráv, event. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, nedošlo. V průběhu jednání byl žalobce, dle svého požadavku, seznámen s obsahem spisového materiálu od minulého nahlížení do spisu, byla vznesena námitka nesprávného úředního postupu, protože daňový řád nezná písemnost zvanou dodatek ke zprávě ve vytykáacím řízení (která do dnešního dne nebyla vyřízena), a dále to, že žalobce se zaslanými písemnostmi nesouhlasí a navrhuje výslech svědků. Správce daně konstatoval, že výslech svědků bude proveden.

13. Jak žalobce uvedl, z vlastního obsahu jednání je zřejmé, že k žádnému projednání zpráv a výsledku vytykáacího řízení nedošlo (ani dojít nemohlo pro vady označení řízení), správce

neučinil žádné závěry k podání žalobce ze dne 8. 7. 2010 reagující na výzvu k odstranění pochybností, přičemž správce daně má zákonnou povinnost (§ 8 odst. 3 daňového řádu) vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Za takového stavu žalobce nemohl podat návrh na pokračování dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Žalobce nepovažoval zahájené vytýkácí řízení za ukončené a projednané právě pro vady v obsahu zprávy o vytýkáacím řízení č. j. 361677/10/001961106476, která mu byla doručena dne 3. 1. 2011, a také z důvodu v obsahu I. Dodatku ke zprávě o vytýkáacím řízení č. j. 6080/11/001961106476, který mu byl doručen dne 21. 1. 2011. Přičemž i správce daně do protokolu přisvědčil, že provede výslech svědků. Z protokolu neplyne, že by byl s žalobcem projednán výsledek postupu k odstranění pochybností a ani, že by tento postup k odstranění pochybností, byl již správcem daně ukončen. Neplyne z něj ani žádná přezkoumatelná správní úvaha, jak se správce daně vypořádal s písemným vyjádřením žalobce k pochybnostem správce daně doručeného dne 8. 7. 2010 na Finanční úřad pro Prahu 1 (zpráva o vytýkáacím řízení č. j. 361677/10/001961106476 ze dne 28. 12. 2010 neobsahovala žádné vyjádření k podání žalobce ze dne 8. 7. 2010, taktéž I. Dodatek zprávy o vytýkáacím řízení č. j. 6080/11/001961106476 ze dne 13. 1. 2011 neobsahoval žádné vyjádření správce daně, obsahoval pouze přepis podání daňového subjektu ze dne 8. 7. 2010 a byl bez jakékoliv správní úvahy správce daně). Za tohoto stavu, (podle názoru žalobce) trvá nalézací řízení, správce daně doposud neprovedl všechny navržené důkazy a řádně neukončil zahájené vytýkáací řízení.

14. K další žalobní námitce nesprávnému postupu správce daně, týkajícím se daňové kontroly, uvedl žalobce, že považuje za vadu řízení, že jako svědci nebyli vyslechnuti jeho bratr a matka přičemž z výroku platebního výměru na rozhodnutí není zřejmé, zda vydání (pozn. soudu míněna zřejmě cena nemovitostí) byla stanovena dle pomůcek, nebo dle dokazování, a to zvláště za situace, kdy odůvodněním platebního výměru je odkaz na skutečnosti uvedené v neprojednané zprávě o vytýkáacím řízení ze dne 22. 12. 2010, doplněné dodatkem zprávě o vytýkáacím řízení ze dne 13. 1. 2011, které byly vystaveny v rozporu se zásadou legality.

15. Žalobce byl předvolán k zahájení daňové kontroly dne 11. 10. 2011 a následně dne 8. 12. 2011, z jednání se omluvil, správce daně se k omluvenkám nevyjádřil. Skutečnost, že byla vydána písemnost ze dne 11. 6. 2012, č. j. 182613/12/001966106476, se žalobce dozvěděl až z obsahu odůvodnění platebního výměru. Jelikož mu písemnost nebyla řádně doručena, žalobce podal dne 2. 11. 2012 žádost o vyslovení neúčinnosti doručení, která byla zamítnuta.

16. Proti zamítavému rozhodnutí žalobce podal odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26149/13/5000-145-711438, jímž odvolání žalobce zamítl. Žalobce v odvolání proti platebnímu výměru (resp. v doplnění odvolání) namítl, že výzva k zahájení daňové kontroly mu nebyla řádně doručena, neboť doporučená zásilka, která měla být žalobci doručena marným uplynutím úložní lhůty, nebyla vložena do poštovní schránky žalobce. Žalobce rovněž podal dne 2. 11. 2012 žádost o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy č. j. 182618/12/001966106476, o které rozhodl Finanční úřad pro hlavní město Prahu zamítavě rozhodnutím ze dne 7. 8. 2013, č. j. 4435580/13/2001-24402-106476, zamítavé rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím žalovaného ze dne 24.

10. 2013, č. j. 261149/13/5000-14501-711438, své námitky proto žalobce uplatnil v odvolání proti platebnímu výměru, s tím, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zásadou projednací, neboť žalobci nebylo umožněno seznámit se s důkazními prostředky.

17. Žalobce považuje za vadu odvolacího řízení, pokud žalovaný uvedl, že k námitkám proti rozhodnutí OFŘ, které byly podány dne 29. 10. 2013, se vyjadřovat nebude, protože námitky jsou pro odvolací řízení ve věci platebního výměru irelevantní. Žalobce je však názoru jiného, protože v dané věci neproběhlo řádně sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (jsou vydány dvě písemnosti, jedna nazvána zpráva o vytykáacím řízení, druhá nazvána dodatek ke zprávě o vytykáacím řízení, přičemž obě jsou obsahově různé, neobsahovaly reakci na podané vyjádření) a nebyl ukončen postup k odstranění pochybností, pro žalobce je tedy podstatné, zda měla být řádně zahájena daňová kontrola a provedeny navržené důkazní prostředky a zjištění řádně projednáno se žalobcem.

18. Jak žalobce dále uvedl, dojde-li stanovení daně výlučně na základě výsledků kontroly popřípadě výsledku postupu odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postup odstranění pochybností. V daném případě však neexistují písemnosti - ani protokol o projednání výsledku postupu odstranění pochybností, a ani zpráva o daňové kontrole, které by odůvodnily výrok rozhodnutí platebního výměru na daň darovací, přičemž pokud správce daně odkazuje v platebním výměru na zprávu o vytykáacím řízení doplněnou dodatkem číslo 1, tak tyto písemnosti jsou ve vzájemném rozporu. Za takového stavu považuje žalobce platební výměr na daň darovací za nezákonný, pro absenci řádného odůvodnění výše daňové povinnosti.

19. Platební výměr na daň darovací (ani protokol) neobsahuje žádné konkrétní důvody, proč byla daň žalobci stanovena právě ve výši 119 704,- Kč, neobsahuje žádnou správní úvahu správce daně, která by osvětlovala hmotněprávní rovinu výroku platebního výměru na daň darovací, není zřejmé, k jakému datu byl stanovený základ daně pro daň darovací a příslušenství. Není zřejmé a ani ze spisové dokumentace nevyplývá, jak správce daně určil stanovený termín pro podání přiznání 4. 2. 2005 (při nahlížení do spisu se zde žádný důkazní prostředek nenacházel) a na základě jaké právní úpravy vyměřil správce daně zvýšení daně, jaká byla jeho správní úvaha a proč zvolil právě maximální výši. Žalobce za daného právního stavu nebyl schopen precizovat jak odvolací, tak i žalobní námitky proti vlastní daňové povinnosti a příslušenství také z důvodu, že neexistuje žádná písemnost správce daně, která by jasně a bezpochyby uvedla správní úvahu správce daně, která vedla k vyměření daně darovací ve výši 119 704,- Kč a příslušenství.

20. Pokud jde o příslušenství daně, žalobce namítl, že zvýšení daně uvedené ve výroku platebního výměru na daň darovací ve výši 11 970,- Kč je stanoveno nezákonně. Z výroku vyplývá, že správce daně zvýšení daně vyměřil „podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení se ust. § 264 odst. 12 daňového řádu za pozdní podání k dani.“ Tj. z dovětky „ve znění pozdějších předpisů“ žalobce dovodil, že mu příslušenství bylo vyměřeno dle znění pozdějších novelizací k 31. 12. 2010. V odůvodnění výroku platebního výměru na daň darovací správce daně pouze uvedl, „protože daňové přiznání nebylo podáno v zákonem stanoveném termínu do 25. 5. 2005, vyměřil shora uvedený správce daně podle ust. § 68 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 264 odst. 12 daňového řádu zvýšení daně.“ Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

namítá, že v odůvodnění absentuje správní úvaha, proč bylo zvýšení daně vyměřeno právě v částce 11 970,- Kč, když § 68 zákona o správě daní a poplatků ve znění k 31. 12. 2010, na které se správce daně odkazuje, stanoví, že správce daně může zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %. Takové rozhodnutí je založeno na libovůli správci daně, která je v demokratickém právním státě nepřipustná. Každé správní rozhodnutí musí být odůvodněno a z odůvodnění musí jasně vyplývat, proč správce daně přistoupil k právě takové výši sankce a jakým způsobem stanovil zvýšení daně právě ve výši 11 970,- Kč.

21. Žalobce namítl, že ani z vyjádření odůvodnění výroku platebního výměru na daň darovací a ani ze spisové dokumentace nevyplývá, na základě jaké právní skutečnosti, o které by byly důkazy uloženy ve spise, správce daně došel k názoru, že bylo povinností žalobce podat daňové přiznání právě ke dni 4. 2. 2005. Žalobce namítá, že ke dni 4. 2. 2005 neměl povinnost podat daňové přiznání k dani darovací, protože byl od této povinnosti osvobozen. Pokud zde bylo zákonné osvobození od povinnosti podat daňové přiznání k dani darovací, tak nelze ani po žalobci požadovat úhradu zvýšení daně za pozdě podané přiznání k dani darovací. Takový výrok platebního výměru na daň darovací, který není podložen konkrétní skutečností, je nezákonný, protože nevychází z pravdivě zjištěného stavu. Žalobce má za to, že o zvýšení daně bylo rozhodnuto dle výroku dle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů, tzn. o hmotněprávním nároku na příslušenství daně, který vznikl ke dni porušení povinnosti podat daňové přiznání, dle znění zákona k 31. 12. 2010. Takový postup považuje žalobce za nepřipustnou retroaktivitu při rozhodování, a z toho důvodu také považuje zvýšení daně za nezákonné.

22. Žalobce dále namítl, že v jeho případě nebyla povinností podat daňové přiznání k dani darovací, protože předmět daně darovací byl od této daně osvobozen. Pokud byl později vyzván k podání přiznání k dani darovací, toto přiznání podal dle výzvy správce daně, a to ve lhůtě, kterou mu správce daně stanovil. Z těchto důvodů mu ani nevzniká povinnost hradit zvýšení daně za pozdě podané daňové přiznání k dani darovací.

23. Žalobce dále argumentuje tím, že stanovením zvýšení daně ke dni 27. 6. 2012 podle § 68 zákona o správě daní a poplatků v době účinnosti daňového řádu, došlo k porušení čl. 40 odst. 6 usnesení předsednictva České národní rady o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, jako součásti ústavního pořádku České republiky ve znění novely zákona č. 162/1998 Sb. (dále jen „Listina základních práv a svobod“). Stanovení sankce za pozdě podané daňové přiznání je správním trestáním, a tudíž se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, je-li to pro pachatele příznivější v dané věci. Daňový řád, který byl účinný v době rozhodování o této správní sankci, upravuje v ustanovení § 250 pokutu za opožděné tvrzení daně a stanoví, že v případě, že zpoždění podání daňového přiznání je delší než 5 pracovních dnů, pak se za každý den stanovuje sankce 0,05 % stanovené daně nejvýše však 5% stanovené daně. Porušením článku 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod tak došlo neoprávněnému stanovení sankce správcem daně ve výši 5%. Ústavní zákon je zákonem vyšší právní síly než daňový řád a jeho § 264 odst. 12. V daném případě bylo tedy povinností správce daně postupovat dle ústavního zákona - Listiny základních práv a svobod a posuzovat trestnost dle § 250 daňového řádu, které je pro žalobce příznivější, a tudíž stanovit žalobci maximálně sankci ve výši pěti procent stanovené daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

24. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí, neboť žádnou z uplatněných žalobních námitek neshledal důvodnou.

25. Pokud jde o prvou žalobní námitku, žalovaný připustil, že ve výroku rozhodnutí o odvolání se zákon č. 357/1992 Sb., vyskytuje v obou výše uvedených podobách, tedy jak s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“, tak „ve znění účinném ke dni, kdy nastala skutečnost, která je v daném případě předmětem daně darovací“. Celý výrok je ovšem dle názoru žalovaného vykládat v jeho souvislostech. Zákon č. 357/1992 Sb., s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“ je ve výroku rozhodnutí o odvolání uveden jako nepřímá citace odvoláním přezkoumávaného platebního výměru (č. j. 357282/12/0011966106476), který skutečně ve svém výroku obsahuje formulaci „[...] podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů [...]“. Žalovaný takto označený zákon uvedl pouze za cílem specifikace rozhodnutí, které bylo žalovaným v rámci odvolacího řízení přezkoumáváno, nikoli jako právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. V části výroku, kde musí být dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, uveden právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, uvedl žalovaný následující formulaci: „*Odvolací finanční ředitelství jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) přezkoumalo ve smyslu § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvoláním napadený platební výměr [...] a rozhodlo podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni, kdy nastala skutečnost, která je v daném případě předmětem daně darovací [...]*“.

26. Žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1Afs 24/2013-43, trvá na tom, že při uvádění právních předpisů, na základě nichž bylo rozhodováno, nikterak nepochybil. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 7Afs 75/2006-100, žalovaný zastává názor, že uvedení zákona č. 357/1992 Sb., jako hmotněprávního předpisu nebylo v tomto konkrétním případě ani nutnou náležitostí žalobou napadeného rozhodnutí. Výrok napadeného rozhodnutí splňuje požadavky na něj kladené jak daňovým řádem, tak judikaturou a není neurčitý.

27. K žalobní námitce, podle níž je platební výměr nezákonný, neboť ve výroku obsahuje odkaz na neúčinný hmotněprávní předpis, žalovaný opět s odkazem na již uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1Afs 24/2013-43, uvedl, že správce daně určil daňovou povinnost žalobce dle právních předpisů účinných k rozhodnému datu (27. 12. 2000) a pouze ve výroku uvedl tento předpis v jeho standardně používané formě, tedy s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“.

28. K namítanému rozporu mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru, konstatoval, že zde takový rozpor není, neboť v případě žalobce jde o řízení, které bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a ukončeno za účinnosti daňového řádu, je proto nutné vycházet z přechodných ustanovení daňového řádu. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu stanovuje pro procesní předpisy standardní pravidlo, že řízení a postupy zahájené před účinností daňového řádu a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení daňového řádu, tedy podle právních norem nového procesního předpisu. Pokud tedy správce daně ve výroku platebního výměru uvedl ustanovení daňového řádu, na základě kterých rozhodoval, je tento jeho postup správný a zákonný.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

29. K námitce prekluze práva na vyměření daně, žalovaný vysvětlil, že podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., stanovil lhůtu pro vyměření daně podle okamžiku vzniku povinnosti podat daňové přiznání. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. byl poplatník povinen podat přiznání do třiceti dnů ode dne, kdy mu byla doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí byla žalobci doručena dne 4. 2. 2005. Tříletá lhůta tak započala běžet v roce 2005, pokud by správce daně neučinil žádný úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, skončila by dne 31. 12. 2008. Dne 16. 9. 2008 byla žalobci doručena výzva k podání daňového přiznání, č. j. 287095/08/001962/6476, jejímž doručením došlo dle § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. k přerušení běhu prekluzivní lhůty. K opětovnému přerušení běhu prekluzivní lhůty došlo dne 17. 12. 2009, kdy byla žalobci doručena výzva k odstranění pochybností, č. j. 350757/09/001961106476. Lhůta měla skončit dne 31. 12. 2012. Vzhledem k tomu, že lhůta pro vyměření neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, bylo ode dne 1. 1. 2011 nutno ji dle § 264 odst. 4 daňového řádu nově posuzovat podle ustanovení daňového řádu upravujících lhůtu pro stanovení daně. Oznámením rozhodnutí o stanovení daně dne 9. 7. 2012 došlo dále k prodloužení lhůty o jeden rok dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. K dalšímu prodloužení lhůty o jeden rok došlo dne 26. 11. 2013, když bylo žalobci doručeno rozhodnutí o odvolání [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. Žalovaný nesouhlasí s právní argumentací žalobce, pokud jde o tvrzenou prekluzi práva vyměřit daň, neboť k určení prekluzivní lhůty nedošlo podle zákona o správě daní a poplatků, ale podle právní úpravy speciální - podle zákona č. 357/1992 Sb. Dle názoru žalovaného právní teze uvedené ve shora zmíněných rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nepovedou k závěru, že pro určení okamžiku počátku lhůty pro stanovení daně je rozhodné datum účinku vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí. Při aplikování právních závěrů žalobce by v tomto konkrétním případě došlo k prekluzi práva daň vyměřit, ještě před vnikem možnosti správce daně činit úkony směřující k vyměření daně.

30. Žalovaný poukázal na zásadní rozdíl v běhu prekluzivní lhůty pro daň darovací a pro daň, která je placena za zdaňovací období, které skončí bez ohledu na vůli daňového subjektu nebo správce daně. V druhém případě je běh prekluzivní lhůty, tak jak byl vyložen v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, adekvátní. U daně darovací, týkající se nemovitosti evidované v katastru nemovitostí, nelze běh prekluzivní lhůty vázat zpětně ke dni právních účinků vkladu vlastnického práva, stanovených v doložce, resp. v rozhodnutí katastrálního úřadu. Toto datum je rozhodné pro převod vlastnického práva, nikoliv pro daňovou povinnost s tímto převodem související. Nejedná se totiž o skutečnost, která by nastala automaticky uplynutím času, nýbrž je zde rozhodné datum, které je uvedeno až v konstitutivním rozhodnutí katastrálního úřadu. Právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí vznikají až na základě pravomocného rozhodnutí katastrálního úřadu o povolení vkladu, a to ke dni, kdy byl návrh na vklad doručen příslušnému katastrálnímu úřadu. Až pravomocným rozhodnutím katastrálního úřadu o povolení vkladu vlastnického práva je postaveno na jisto, že k převodu nemovité věci došlo, pak je konstituováno nejen vlastnické právo, nýbrž i vlastní daňová povinnost s tím související. Proto také úprava lhůty pro vyměření daně podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., běh prekluzivní lhůty

pro vyměření daně vázala na podání daňového přiznání, přičemž lhůta pro podání daňového přiznání byla odvislá až od doručení smlouvy s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí.

31. K namítanému porušení zásady legality žalovaný konstatoval, že postup správce daně, který vyhotovil dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení, neměl žádný vliv na závěr správce daně ve zprávě o vytýkacím řízení, neboť okolnosti žalobcem uplatněné nijak neměnily skutečnosti vyplývající z dosavadních zjištění správce daně. Žalovaný zastává názor, že zpráva o vytýkacím řízení ve znění jejího dodatku není nezákonná.

32. Pokud jde o namítané porušení § 147 daňového řádu, žalovaný uvedl, že není dána zákonná povinnost místo standardního odůvodnění v případech vyjmenovaných v § 147 odst. 4 daňového řádu odkázat na zprávu o daňové kontrole nebo na protokol o projednání výsledku k odstranění pochybností. Jde pouze o zákonnou možnost správce daně. Pokud se správce daně rozhodne v rozhodnutí uvést standardní odůvodnění, nelze tento jeho postup považovat za nezákonný.

33. Pokud žalobce tvrdí, že do dnešního dne nedošlo k řádnému projednání zprávy o vytýkacím řízení, žalovaný konstatoval, že dle jeho názoru je z protokolu zřejmé, že odvolatel prostřednictvím zmocněnce vyslovil s výsledky vytýkacího řízení nesouhlas, tudíž byl s těmito výsledky seznámen.

34. Co se týče namítaného nedostatečného zjištění skutkového stavu, žalovaný poukazuje na stranu 10 žalobou napadeného rozhodnutí, s tím, že tvrzená neúčinnost doručení předmětného předvolání byla předmětem samostatného odvolacího řízení, zakončeného rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství č. j. 26149/13/5000-15401-711438 s výsledkem, že doručeno bylo řádně.

35. K otázce zvýšení daně, žalovaný odkázal na § 264 odst. 12 daňového řádu s tím, že postupoval v souladu s tímto přechodným ustanovením, k posouzení souladu právní normy s ústavním pořádkem je pak povolán výlučně Ústavní soud.

36. Soud zjistil z obsahu správního spisu, že žalobce byl výzvou k podání daňového přiznání č. j. 287095/08/001962/6476 vyzván k podání daňového přiznání ve vztahu k nabytí podílu o velikosti 1/20 na nemovitostech domu č.p. x na pozemku parc. č. x a pozemku parc. č. x a domu č.p. x na pozemku parc.č. x a pozemku parc.č. x, v k.ú. Staré Město, obec Praha. Žalobce nabyl vlastnictví k uvedeným nemovitostem uzavřením darovací smlouvy dne 27. 12. 2000. Vklad práva byl povolen rozhodnutím Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu zapsaným dne 19. 1. 2005. Vklad práva byl v katastru nemovitostí zapsán dne 19. 1. 2005, smlouva s doložkou povolení vkladu byla žalobci doručena dne 4. 2. 2005. Výzva k podání daňového přiznání byla žalobci doručena dne 16. 9. 2008. Žalobce podal dne 5. 11. 2008 daňové přiznání, v němž jako dárce uvedl pana J. J., nar. xxx, svého otce. Správce daně pojal pochybnosti o tom, zda osoba uvedená v daňovém přiznání je dárce majetku, neboť podle darovací smlouvy byl dárce bratr žalobce. Dne 11. 11. 2009 vydal správce daně výzvu k zahájení vytýkacího řízení č. j. 3507057/09/001961106476.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

37. Žalobce podal dne 30. 12. 2009 žádost o prodloužení lhůty, které bylo vyhověno, odpověď na výzvu však správci daně nebyla doručena. Dne 28. 11. 2011 bylo ve věci konáno ústní jednání, žalobce navrhl doplnit dokazování výsledkem svědka J. J. a J. J. Správce daně vyšel z obsahu darovací smlouvy a uzavřel, že dárce byl bratr žalobce a darování tedy podléhá dani, daň vyměřil podle údaje o ceně nemovitosti, kterou žalobce v daňovém přiznání uvedl, tedy 3 367 505,-Kč.

38. Platebním výměrem ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476, byla žalobci vyměřena darovací daň 119 704,-Kč, která byla podle § 68 zákona o správě daní a poplatků zvýšena o 11 970,-Kč. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, o němž žalovaný rozhodl přezkoumávaným rozhodnutím.

39. Městský soud v Praze posoudil napadené rozhodnutí podle § 75 soudního řádu správního, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jakož i řízení, které mu předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

40. Žalobce namítá, že nebyl poplatníkem daně darovací, neboť se de facto jednalo o darování z otce na syna. Zjištěné skutečnosti naprosto neodpovídají tvrzení žalobce. Obsah darovací smlouvy je jednoznačný, dárce a současně vlastník nemovitostí Ing. J. J. je označen jako bratr žalobce. I kdyby soud připustil, že původním vlastníkem nemovitostí byl otec žalobce, který měl v úmyslu darovat žalobci podíl na předmětných nemovitostech, avšak za svého života již tak neučinil, nemění se tím nic na skutečnosti, že k převodu vlastnického práva byl oprávněn pouze aktuální vlastník předmětných nemovitostí a tím byl v rozhodné době – tedy době darování právě žalobcův bratr. Z tohoto důvodu soud nevyhověl návrhu žalobce na doplnění dokazování výsledkem svědků – bratra žalobce a jeho matky. Není totiž zřejmé, jaké tvrzení žalobce má být jejich výpovědí prokázáno. Vůle otce žalobce, který v rozhodné době nebyl vlastníkem darovaných nemovitostí není pro posouzení daňové povinnosti žalobce rozhodná, stejně jako důvod pro který se bratr žalobce rozhodl žalobci podíl na nemovitostech darovat.

41. Podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., účinného ke dni uzavření darovací smlouvy (tedy ve znění účinném do 31. 12. 2002), *předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Majetkem pro účely daně darovací jsou nemovitosti a movitý majetek.*

42. Podle § 5 odst. 1 věta první, téhož zákona, *poplatníkem daně darovací je nabyvatel.*

43. Podle § 19 odst. 1 téhož zákona, *od daně dědické je osvobozeno nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. skupině.*

44. Podle § 11 odst. 2 a odst. 3 téhož zákona, *do I. skupiny patří - příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné, a to sourozenci, synovci, neterě, strýcové a tety.*

45. Z citovaných zákonných ustanovení je zřejmé, že v době uzavření darovací smlouvy, byl žalobce jako nabyvatel nemovitostí poplatníkem daně darovací, byl osobou zařazenou ve II. skupině pro účely výpočtu daně a nebyl od daně osvobozen.

46. Jak je shora uvedeno, soud vyšel ze zjištění, že darovací smlouva byla uzavřena dne 20. 12. 2000, vklad práva byl povolen rozhodnutím č. j. V 12-35800/2000 s právními účinky vkladu dne 20. 12. 2000. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 4. 2. 2005. Ve vztahu k naznačenému běhu času je nutné rozlišovat, kdy se žalobce stal poplatníkem daně, kdy mu vznikla povinnost podat daňové přiznání a kdy nastala splatnost daně. Daňová povinnost není totožná s povinností podat daňové přiznání.

47. Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., účinného ke dni uzavření darovací smlouvy (tedy ve znění účinném do 31. 12. 2002), *poplatník je povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické, dani darovací nebo k dani z převodu nemovitostí, a to do 30 dnů ode dne, v němž je smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo rozhodnutí či jiná listina, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitostem, doručena poplatníkovi daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí.*

48. Žalobci vznikla daňová povinnost uzavřením darovací smlouvy. Povinnost podat daňové přiznání mu vznikla doručením smlouvy o povolení vkladu do katastru nemovitostí, přičemž tuto povinnost byl žalobce povinen splnit do třiceti dnů od doručení smlouvy. Smlouva byla doručena dne 4. 2. 2005, lhůta k podání daňového přiznání uplynula dne 7. 3. 2005.

59. Podle § 22 zákona č. 357/1992 Sb., účinného ke dni uzavření darovací smlouvy (tedy ve znění účinném do 31. 12. 2010)

- 1) *Daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.*
- 2) *Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.*

50. Povinnost podat daňové přiznání vznikla žalobci v roce 2005. Lhůta k vyměření daně tedy měla uplynout dne 31. 12. 2008. Úkonem směřujícím k vyměření daně bylo vydání výzvy k podání daňového přiznání č. j. č. j. 287095/08/001962/6476 ze dne 10. 9. 2008. Výzva, jak vyplývá z dokladu o doručení, byla žalobci doručena dne 16. 9. 2008. Výzvu k podání daňového přiznání je třeba podle § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků pokládat za úkon, kterým se zahajuje řízení a jde o úkon způsobilý k přetržení lhůty stanovené v odstavci 1 citovaného zákonného ustanovení. Jelikož správce daně pokračoval v řízení a činil v něm další úkony, jak bude podrobněji vysvětleno níže, došlo k dalšímu obnovení lhůty. Prekluzivní lhůta by skončila po uplynutí 10 let, dne 31. 12. 2015, k prekluzi nedošlo a správce daně byl oprávněn daň vyměřit.

51. Podle § 7 odst. 1 věta první zákona č. 357/1992 Sb., účinného ke dni, kdy byla daň vyměřena platebním výměrem ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476, (tedy ve znění účinném do 30. 9. 2012), *základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem této daně.*

52. Podle § 7 odst. 2 věta první téhož zákona, *cenou podle odstavce 1 je cena zjištěná podle zvláštního předpisu.*

53. Podle 13 odst. 1 téhož zákona, činila sazba daně 65 000,-Kč a 4,0% ze základu přesahujícího 2 000 000,-Kč,

54. Zvláštním předpisem, který uvádí citované zákonné ustanovení, byl zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb. Správce daně určil základ daně z hodnoty nemovitosti uvedené žalobcem v přiznání k dani a nepochybil, když její výši v souladu se shora citovaným zákonným ustanovením stanovil na částku 119 704,-Kč.

55. Správce daně dále uložil žalobci zaplatit částku 11 970,-Kč jako zvýšení daně za pozdní podání k dani.

60. Podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, *nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

61. Podle § 12 daňového řádu, *uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních právních předpisů.*

62. Lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 5. 2005, za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podle téhož zákona musí být aplikováno i sankční ustanovení, umožňující správci daně vyměřenou daň zvýšit v případě opožděného podání daňového přiznání (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015- 74, a contrario). O zvýšení daně rozhodl správce daně v souladu s citovaným přechodným ustanovením daňového řádu. Platební rozkaz však postrádá řádné odůvodnění, jakými úvahami se správce daně řídil, při stanovení výše sankce a ke kterým okolnostem přihlédl, když se rozhodl zvýšit daň právě o tuto částku.

63. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil rozhodnutí o zvýšení daně tím, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 7. 3. 2005 a žalobce byl nečinný až do zaslání výzvy správce daně ze dne 10. 9. 2008. Až dne 1. 10. 2008, tedy poslední den náhradní lhůty stanovené výzvou byla správci daně doručena plná moc zmocněnce žalobce; daňové přiznání pak bylo podáno 5. 11. 2008. Právě tento přístup žalobce ke splnění jeho daňové povinnosti odůvodňuje podle žalovaného zvýšení daně, které bylo učiněno v mezích zákona. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že s ohledem na § 116 odst. 1 daňového řádu žalovaný doplněním v platebním rozkazu chybějícího odůvodnění výše daně zhojil tuto namítanou vadu rozhodnutí správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

64. Pokud jde o namítané porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, Městský soud v Praze nejprve připomíná, že v rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 126/2002 - 27, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „ústavní záruka článku 40 odst. 6 Listiny o tom, že je nutno použít pozdějšího práva, je-li to pro pachatele výhodnější, platí jak v řízení soudním, tak v řízení správním“. Tato zásada se pak široce uplatňuje v rozhodovací činnosti krajských soudů i Nejvyššího správního soudu.

65. Podle již shora citovaného § 68 zákona č. 337/1992 Sb. *nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.*

66. Podle § 250 daňového řádu, *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši*
a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,

67. Zatímco původní úprava dávala správci daně uložit zvýšení daně, pokud daňový subjekt nepodal přiznání k dani včas, daňový řád již nepracuje s pouhou možností zvýšit opožděně přiznanou daň, ale zakládá přímo zákonem samým vznik i výši pokuty, jakož i povinnosti pokutu uhradit, jsou-li splněny podmínky pro takový postup. Přejícné ustanovení § 264 odst. 12 normuje, že uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních předpisů. Příklad tak v úvahu aplikace § 68 zák. o správě daní a poplatků; zde zakotvená sankce je fakultativní. Správce daně nemá povinnost ji uložit, a je tak zcela na jeho správní úvaze, zda sankci uloží a v jaké výši, neboť je zde uvedeno i rozpětí sankce, na rozdíl od zákonem pevně stanoveného výpočtu pokuty podle daňového řádu.

68. Při posouzení, která úprava je pro sankcionovaný subjekt příznivější se nelze omezit na prosté porovnání výše sankce, která za protiprávní jednání hrozí, ale musí být vždy brány úvahu všechny okolnosti za jakých je možné její uložení. Předchozí právní úprava stanovila sankci – zvýšení daně jako fakultativní možnost, správce daně mohl, ale nemusel daň zvýšit. Přistoupil – li k jejímu zvýšení, pak se výše sankce mohla pohybovat od 0 do 10 %. Oproti tomu daňový řád stanoví vznik povinnosti uhradit pokutu v případě nesplnění povinnosti plátce daně ze zákona a rovněž stanoví výši pokuty. Je zřejmé, že pozdější úprava je přísnější a správce daně nepochybil, pokud v souladu s výslovným zněním přechodného ustanovení a zároveň v souladu s principem aplikace předpisu, který je pro plátce příznivější, zvýšil daň podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb.

69. Žalobce spatřuje neurčitost jak platebního výměru, tak napadeného rozhodnutí v tom, že není založeno na srozumitelných právních předpisech.

70. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

71. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že pokud jde o namítanou neurčitost přezkoumávaného rozhodnutí a platebního výměru, jakož i namítané procesní vady, je třeba ode dne účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011, aplikovat na úkony učiněné správcem daně a žalovaným ustanovení daňového řádu, na úkony učiněné před tímto dnem, ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

72. Podle § 147 odst. 1, odst. 2 daňového řádu ve znění účinném ke dni vydání platebního výměru (tedy do 31. 12. 2012), *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.*

73. *Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.*

74. Podle § 102 odst. 1, téhož zákona, *rozhodnutí obsahuje*

- a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal,*
- b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,*
- c) označení příjemce rozhodnutí,*
- d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,*
- e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit,*
- f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
- g) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
- h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.*

75. Platební výměr ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476, obsahuje označení správce daně, který rozhodnutí vydal – tedy Finanční úřad pro Prahu 1, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí, tedy žalobce jako poplatníka, výrok, z něhož vyplývá, že se žalobci vyměřuje darovací daň ve výši 119 704,- Kč a zvýšení daně o částku 11 970,-Kč; současně je uvedena lhůta splatnosti 30 dnů a bankovní spojení za účelem zaplacení daně. Je uvedeno, že správce daně rozhodl podle zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů a dále, že o zvýšení daně bylo rozhodnuto podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu. Platební výměr obsahuje odůvodnění, poučení o možnosti podání odvolání a podpis úřední osoby a je opatřen datem jeho vydání.

76. Platební výměr obsahuje všechny náležitosti, které zákonné ustanovení obecně požaduje po rozhodnutích vydaných v daňovém řízení.

77. V napadeném rozhodnutí je uveden žalovaný, který je vydal, číslo jednací, žalovaný jako adresát rozhodnutí (odvolatel), dále je uveden výrok, jímž bylo jednak zamítnuto odvolání žalobce a jednak potvrzen platební výměr. Je uvedeno, že žalovaný takto rozhodl

podle daňového řádu a s použitím zákona č. 357/1992 Sb. a zákona č. 337/1992 Sb. rozhodnutí je datováno a opatřeno podpisem úřední osoby, nechybí poučení o nemožnosti podat ve věci odvolání. Rovněž napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem vyžadované náležitosti.

78. Užití obratu „zákon ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost vydaného rozhodnutí. Zákon vyžaduje, aby správce daně v rozhodnutí uvedl právní předpis, podle něhož rozhodoval, což v projednávané věci byly v případě obou rozhodnutí zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a tyto právní předpisy žalovaný resp. správce daně ve svém rozhodnutí uvedl. Obě rozhodnutí tak vykazují nezbytnou míru určitosti a námitka žalobce proto neobstojí. Ke stejnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013-43, popř. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 13. 9. 2017, č. j. 5 Af 34/2014 – 61.

79. Co se týče procesního postupu správce daně a žalovaného, je třeba konstatovat, že řízení bylo zahájeno podle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., a to na výzvu správce daně, neboť žalobce přiznání k dani darovací nepodal v zákonné lhůtě.

80. Dne 11. 11. 2009 správce daně vydal výzvu k odstranění pochybností a to v souladu s § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., podle kterého, *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.* Tím správce daně zahájil vytýkácí řízení. Konkrétně se jednalo o pochybnost, zda osoba uvedená v přiznání je dárce předmětného majetku. Zahájení vytýkácího řízení bylo důvodné, neboť žalobce v rozporu s darovací smlouvou uvedl jako dárce svého otce a nikoli bratra, přičemž správné uvedení osoby dárce je rozhodující pro zařazení plátce daně do příslušné skupiny z hlediska nároku na osvobození od daně.

81. Výzvu je třeba považovat za úkon směřující k vyměření daně ve smyslu § 22 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb. jedná se o úkon, který vedl k přetržení běhu prekluzivní lhůty, jak soud obecně konstatoval pod bodem 50 rozsudku. (K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006-106).

82. Dne 13. 1. 2011 správce daně vydal dodatek zprávy o vytýkáčím řízení č. j. 6073/11/001961106476, s tím, že vyjádření daňového subjektu se v důsledku změny oběhu elektronických písemností na Finančním úřadu pro Prahu 1 dostalo do dispozice vyřizujícího pracovníka až dne 6. 1. 2011 a nemohlo být proto zohledněno ve zprávě o vytýkáčím řízení ze dne 28. 12. 2010, č. j. 361677/10/001961106476.

83. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového*

tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.

84. Podle § 90 odst. 1 téhož zákona, *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepiše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*

85. Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti ohledně návrhu daňového subjektu na stanovení daně. Jde o procesní prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, který je prioritním nositelem břemene tvrzení a tomu odpovídajícího důkazního břemena. Jelikož však zahájení vytýkácího řízení nevedlo k odstranění pochybností, přistoupil správce daně k zahájení daňové kontroly a to zcela v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu.

86. Je třeba dát za pravdu žalobci v tom, že daňový řád institut zprávy o vytýkáčím řízení nezná a dodatek ke zprávě o vytýkáčím řízení byl vydán, aniž by tehdy aktuální právní úprava správci daně umožňovala. Vytýkácí řízení bylo zahájeno na základě důvodných, a jak následně vyplynulo, opodstatněných pochybností správce daně o stěžejních tvrzeních žalobce, týkajících se jeho daňové povinnosti. Žalobce opakovaně žádal o poskytnutí lhůty k vyjádření, avšak k odstranění pochybností nedošlo, což následně vedlo k zahájení daňové kontroly. Zatímco předchozí právní úprava počítala s tím, že po ukončení vytýkácího řízení bude vydán platební výměr, daňový řád umožňuje správci daně, nedojde-li k odstranění pochybností zahájit daňovou kontrolu.

87. Zahájením daňové kontroly v souladu daňovým řádem byla zároveň plně šetřena práva žalobce, neboť v řízení měl žalobce široce otevřený prostor k uplatnění všech svých procesních práv. Městský soud v Praze proto uzavírá, že námitka žalobce není důvodná, subjektivní práva žalobce byla v řízení plně respektována a postupem správce daně nebylo nijak zasaženo do práv žalobce. Na tomto závěru soudu ničeho nemění ani skutečnost, že správce daně akceptoval návrh žalobce na doplnění dokazování výsledky svědků, aniž by je následně provedl, neboť, jak soud již shora vysvětlil, svědecké výpovědi nemohly nijak změnit správný závěr správce daně o daňové povinnosti žalobce.

88. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že žádná z uplatněných žalobních námitek není důvodná. Napadené rozhodnutí není nezákonné, v řízení, které předcházelo jeho vydání, byla plně šetřena práva žalobce a nedošlo k prekluzi povinnosti odvést darovací daň. Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

89. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s ve věci plně úspěšnému žalovanému náleží právo na náhradu nákladů řízení, jelikož mu však nad rámec jeho úřední povinnosti náklady řízení nevznikly, soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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

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

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

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

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

Praha dne 25. září 2018

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu