



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: J. J., zast. JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou, se sídlem Kodaňská 25, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29073/13/5000-14401-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 3/2014 – 41,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 3/2014 – 41, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 29073/13/5000-14401-700796, ze dne 21. 11. 2013, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě částku 9.800 Kč k rukám jeho zástupkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč k rukám jeho zástupkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále též „správce daně“) ze

dne 27. 6. 2012, č. j. 349545/12/001966106476, kterým byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále též „ZDD“), a podle § 139 ve spojení s § 147, § 90 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalobci vyměřena daň darovací ve výši 837.974 Kč a zvýšení daně podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu ve výši 83.797 Kč, tj. celkem 921.771 Kč.

[2] Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobu, v níž namítal, že neobsahuje srozumitelný výrok podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Z výroku rozhodnutí totiž podle žalobce není zřejmé, dle kterých právních předpisů byla věc posouzena. Platební výměr žalobce označil za nezákonný s odůvodněním, že při jeho vydání bylo rozhodováno podle právních předpisů, které k datu 2. 7. 2001, kdy nastaly právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí dle darovací smlouvy, nebyly platné ani účinné. Není zřejmé, jak žalovaný ověřil, že daň darovací byla vyměřena podle ZSDP ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti, tj. ke dni 2. 7. 2001. Žalovaný překročil zákonné mantinely přezkumu v rámci odvolání, neboť v záhlaví svého rozhodnutí uvedl, že postupoval podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, v odůvodnění rozhodnutí o odvolání však fakticky doplnil hmotněprávní předpis, a měl tak postupovat podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, eventuálně podle písm. b) téhož ustanovení.

[3] Žalobce dále namítl rozpor mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru spočívající v tom, že o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti bylo rozhodováno podle daňového řádu, avšak v odůvodnění správce daně opírá své závěry také o ustanovení ZSDP. Z vyjádření žalovaného k této námitce není zřejmé, zda ji považoval za důvodnou či nikoli. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech.

[4] V další námitce žalobce namítl chybné posouzení otázky prekluze daňové povinnosti žalovaným. Poukázal na judikaturu Ústavního soudu i NSS a vyjádřil přesvědčení, že lhůta pro vyměření daně podle ZDD uplynula dne 31. 12. 2004, neboť prekluzivní lhůta započala běžet dne 2. 7. 2001, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání. Výzva k podání daňového přiznání byla žalobci doručena až dne 16. 9. 2008, tj. po uplynutí lhůty pro vyměření daně a příslušenství. Závěr žalovaného týkající se běhu desetileté promlčecí lhůty ve smyslu § 22 odst. 2 ZDD označil žalobce za chybný. Podle žalobce by tato lhůta uplynula dne 31. 12. 2011, nikoli 31. 12. 2015, jak tvrdí žalovaný. Pravomocné vyměření daně ke dni 26. 11. 2013, tj. více jak 12 let od vzniku daňové povinnosti, považuje žalobce na rozporné s principem právní jistoty. Žalobce navíc měl být od daně darovací osvobozen, neboť se *de facto* jednalo o darování z otce na syna.

[5] Správce daně podle žalobce porušil zásadu legality, když vyhotovil dodatek ke zprávě o vytykáacím řízení způsobem, který právní úprava nezná. Došlo tak k situaci, kdy jsou zde dva platné úřední dokumenty správce daně, které se ke stejné otázce (zda žalobce reagoval na výzvu správce daně či nikoli) vyjadřují zásadně rozdílně a zároveň neobsahují reakci správce daně na vyjádření žalobce. Žalobci bylo odepřeno právo vyjádřit se ke stanovenému základu daně darovací a prokázat svá tvrzení. Základ daně přitom žalobce považuje za chybně stanovený.

pokračování

[6] Ve vztahu k protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 28. 11. 2011, č. j. 85728/11/001961106476, žalobce uvedl, že k žádnému projednání zprávy o vytýkacím řízení, popř. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nedošlo. Žalobce namítl, že za současného stavu trvá nalézací řízení, správce daně doposud neprovedl všechny navržené důkazy a řádně neukončil zahájené vytýkací řízení. Výsledek postupu k odstranění pochybností žalobci nebyl sdělen.

[7] Za vadu řízení považuje žalobce skutečnost, že jako svědci nebyli vyslechnuti jeho bratr a matka. Skutečnost, že byla vydána výzva ze dne 11. 5. 2012, č. j. 182613/12/001966106476, se žalobce dozvěděl až z obsahu odůvodnění platebního výměru. Žalobce se tak k ní nemohl nikdy vyjádřit, byl opomenut a nebyl řádně seznámen s důkazními prostředky. Rozhodnutí správních orgánů proto žalobce považuje za předčasné a nezákonné. V posuzované věci neexistují písemnosti (ani protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, ani zpráva o daňové kontrole), které by odůvodnily výrok rozhodnutí platebního výměru na daň darovací.

[8] Žalobce rovněž namítl, že v odůvodnění platebního výměru absentuje správní úvaha, proč bylo zvýšení daně vyměřeno právě v částce 83.797 Kč. Z ničeho nevyplývá, na základě čeho došel správce daně k závěru, že bylo povinností žalobce podat daňové přiznání právě ke dni 25. 5. 2005.

[9] Žalobce vyjádřil přesvědčení, že nebyl povinen podat daňové přiznání k dani darovací, protože předmět daně byl od této daně osvobozen. Přiznání k dani darovací podal dle výzvy správce daně, a to ve lhůtě, kterou mu správce daně stanovil. Z těchto důvodů mu ani nevznikla povinnost hradit zvýšení daně za pozdě podané daňové přiznání k dani darovací.

[10] Závěrem žalobce namítl, že stanovením zvýšení daně v době účinnosti daňového řádu došlo k porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Daňový řád totiž stanoví, že se za každý den zpoždění podání daňového přiznání delší než 5 pracovních dnů stanovuje sankce 0,05 % stanovené daně, nejvýše však 5 % stanovené daně. Rozhodnutí žalovaného neobsahuje přezkoumatelnou správní úvahu, proč došlo ke zvýšení daně právě o 10 %. Žalovaný neosvětlil, proč zvýšení daně o 10 % považuje za zvýšení v mezích zákona.

[11] Městský soud v Praze označeným rozsudkem žalobu zamítl. Tvrzení žalobce, že nebyl poplatníkem daně darovací, neboť se *de facto* jednalo o darování z otce na syna, městský soud nepřisvědčil s ohledem na obsah darovací smlouvy a relevantní právní úpravu.

[12] Městský soud konstatoval, že darovací smlouva byla uzavřena dne 2. 7. 2001, vklad práva byl povolen a zapsán v katastru nemovitostí dne 7. 4. 2005 s právními účinky vkladu dne 2. 7. 2001. Darovací smlouva s doložkou o jejím vkladu do katastru nemovitostí byla žalobci doručena dne 25. 4. 2005. Povinnost podat daňové přiznání proto žalobci vznikla 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 ze dne 10. 9. 2008, č. j. 287238/08/001962/6476. Tato výzva byla žalobci doručena dne 16. 9. 2008 a představovala podle § 21 odst. 1 ZSDP úkon, kterým se zahajuje řízení a přerušuje lhůta pro vyměření daně stanovená v § 22 odst. 1 téhož zákona. Jelikož správce daně pokračoval v řízení a činil v něm další úkony, došlo k dalšímu obnovení lhůty. Prekluzivní lhůta by skončila po uplynutí 10 let, tj. dne 31. 12. 2015, k prekluzi nedošlo a správce daně byl oprávněn daň vyměřit.

[13] Správce daně nepochybil, když zvýšil vyměřenou daň podle § 68 ZSDP. Platební rozkaz sice v tomto směru postrádá řádné odůvodnění, proč se správce daně rozhodl zvýšit daň o částku, která se blíží horní hranici zákonem stanoveného rozmezí 10 %. Tuto namítanou vadu však zhojil žalovaný ve svém rozhodnutí, když poukázal na více než laxní přístup žalobce ke splnění jeho daňové povinnosti.

[14] V případě námitky týkající se porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod městský soud poukázal na znění § 68 ZSDP a § 250 daňového řádu a konstatoval, že daňový řád již na rozdíl od ZSDP nepracuje s pouhou možností zvýšit opožděně přiznanou daň (správce daně tedy mohl, ale nemusel daň zvýšit), ale zakládá přímo zákonem samým vznik i výši pokuty, jakož i povinnosti pokutu uhradit, jsou-li splněny podmínky pro takový postup. Podle městského soudu tak je pozdější právní úprava v daňovém řádu přísnější, a správce daně proto nepochybil, pokud v souladu s přechodným ustanovením daňového řádu a principem aplikace předpisu, který je pro plátce příznivější, zvýšil daň podle § 68 zákona ZSDP.

[15] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku žalobce, že správní rozhodnutí nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech. Městský soud totiž dospěl k závěru, že rozhodnutí správních orgánů obsahují všechny zákonem požadované záležitosti, přičemž užití formulace „zákon ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost vydaných rozhodnutí.

[16] Ve vztahu k procesnímu postupu správních orgánů městský soud shledal, že zahájení vytýkacího řízení bylo důvodné. Vzhledem k tomu, že vytýkací řízení nevedlo k odstranění pochybností, přistoupil správce daně v souladu s § 89 odst. 1 daňového řádu k zahájení daňové kontroly. Městský soud žalobci přisvědčil v tom, že daňový řád institut zprávy o vytýkacím řízení nezná a dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení byl pořízen, aniž by to tehdy aktuální právní úprava správci daně umožňovala. Navázal, že zahájením daňové kontroly v souladu daňovým řádem však byla plně šetřena práva žalobce, neboť v řízení měl široce otevřený prostor k uplatnění všech svých procesních práv. Městský soud následně uzavřel, že subjektivní práva žalobce byla v řízení plně respektována a postupem správce daně nebylo nijak zasaženo do práv žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[17] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítl, že městský soud nepostupoval při posouzení rozhodnutí žalovaného v souladu s § 75 s. ř. s., když pominul znění § 250 daňového řádu.

pokračování

Podle stěžovatele městský soud ustanovení § 250 a § 264 odst. 12 daňového řádu nevyložil přímo ve vztahu ke stěžovateli, tj. zda konkrétně pro stěžovatele bylo či nebylo příznivější aplikovat právní úpravu v § 250 daňového řádu.

[18] Závěr městského soudu, že sankce dle § 68 ZSDP je s ohledem na svou fakultativnost pro stěžovatele výhodnější, nepovažuje stěžovatel za správný s ohledem na skutečnou finanční výši sankce. Z průběhu řízení je navíc zřejmé, že o žádné fakultativnosti sankce uvažováno nebylo.

[19] Stěžovatel dále namítl nesprávnost tvrzení městského soudu, že správce daně se rozhodl zvýšit daň o částku, která se blíží horní hranici zákonem stanoveného rozmezí 10 %. Správce daně totiž rozhodl o výši sankce 10 %, tj. v maximálním možném rozsahu.

[20] Podle stěžovatele bylo porušeno jeho právo na dvojinstančnost řízení, seznámení se s důvody rozhodnutí a právo na vyjádření se k věci tím, že až žalovaný odůvodnil zvýšení daně o 10 %. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by jím bylo doplňováno odůvodnění platebního výměru.

[21] Žalovaným navíc nebyly zohledněny všechny skutečnosti, které vyšly v průběhu řízení najevo, pouze ty svědčící v neprospěch stěžovatele. Okolnosti svědčící ve prospěch stěžovatele (stěžovatel přiznání nepodal, neboť byl názoru, že mu taková povinnost nevznikla, poté co byl vyzván, přiznání podal) zohledněny nebyly. Za laxní naopak stěžovatel považuje přístup správce daně, který v květnu 2005 obdržel od katastrálního úřadu informaci o převodu nemovitostí a nic nečinil až do 10. 9. 2008. Za laxnost správce daně je tak fakticky trestán stěžovatel. Nebylo zohledněno, že stěžovatel je nepodnikatel. Došlo k porušení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, neboť při zvýšení daně nebylo šetřeno podstaty a smyslu oprávnění zasáhnout do vlastnického práva stěžovatele.

[22] Stěžovateli nebylo umožněno se k věci před vydáním platebního výměru vyjádřit. Žalovaný změnil důvody platebního výměru. Stěžovateli nebylo umožněno se s novými důvody žalovaného seznámit a vyjádřit se k nim.

[23] Stěžovatel správci daně vytknul, že při 10 % zvýšení daně nezohlednil liberační důvody. Tím podle stěžovatele porušil principy správního trestání. Městský soud nepřezkoumal, zda stanovené 10 % zvýšení daně bylo pro stěžovatele spravedlivé, přiměřené, zda byly zohledněny všechny výhody pro stěžovatele plynoucí a zda takového potrestání stěžovatele projde testem proporcionality.

[24] V další námitce stěžovatel uvedl, že ke dni právní moci platebního výměru (26. 11. 2013) uplynula prekluzivní lhůta pro 10 % zvýšení daně. V této souvislosti stěžovatel upozornil na skutečnost, že k převodu nemovitostí došlo již dne 2. 7. 2001. Celá záležitost stěžovatele nadměrně a po neúměrně dlouhou dobu 17,5 let zatěžuje.

[25] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že daňová povinnost k dani darovací vznikla ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, tj. dne 2. 7. 2001. Vzhledem k tomu, že správce daně neučinil žádný úkon, tak možnost vyměřit daň darovací marně uplynula dne

31. 12. 2003. Několikaleté nedůvodné průtahy katastrálního úřadu s provedením zápisu v katastru nemovitostí nelze vykládat k tíži stěžovatele. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudky NSS ze dne 27. 10. 2010, č. j. 7 Afs 79/2010 – 94, a ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51. Dále zmínil usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, a několik nálezů Ústavního soudu. Stěžovatel rovněž uvedl, že platební výměr nabyl právní moci dne 26. 11. 2013, tj. po 13 letech od vzniku daňové povinnosti dne 2. 7. 2001 a po uplynutí desetileté promlčecí lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu.

[26] Rozsudek městského soudu považuje stěžovatel za nepřezkoumatelný a nespravedlivý, neboť se nedozvěděl, proč městský soud považuje judikaturu citovanou v žalobě týkající se stanovení počátku prekluzivní lhůty za nepřiléhavou a proč věc posoudil odlišně od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, resp. proč tento nález a další uváděná judikatura na projednávanou věc nedopadá. Rozsudkem městského soudu bylo porušeno legitimní očekávání stěžovatele, že jeho věc bude posouzena v souladu se stabilní judikatorní praxí. Městský soud se konkrétně nevyjádřil k námitce stěžovatele, že správní rozhodnutí nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech.

[27] Stěžovatel rovněž namítl, že správní orgány ani městský soud se nezabývaly tím, zda vůle jednajících stran je v souladu s předloženou darovací smlouvou. Poukázal v této souvislosti na skutečnost, že předmětnou darovací smlouvou došlo k naplnění vůle otce, a fakticky se proto jedná o darování z otce na syna, které je od daně darovací osvobozeno.

[28] Rozsudek městského soudu je podle stěžovatele nepřesvědčivý, jelikož v bodě 78 uvádí, že platební výměr postrádá řádné odůvodnění, v bodě 89 však uvádí, že odůvodnění obsahuje, a v bodě 90 překvapivě tvrdí, že obsahuje všechny náležitosti, které zákon požaduje po rozhodnutí.

[29] Nezákonnost platebního výměru spatřuje stěžovatel v tom, že je v něm uvedeno, že o daňové povinnosti bylo rozhodnuto podle ZDD ve znění pozdějších předpisů. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku ke dni 2. 7. 2001. Pokud tedy o daňové povinnosti vázící se k tomuto vkladu práva bylo rozhodováno podle znění zákona k datu 27. 6. 2012, jedná se o nepřípustnou pravou retroaktivitu. Stěžovatel městskému soudu vytknul, že tuto žalobní námitku nepřezkoumal a pouze obecně uvedl, že platební výměr obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti.

[30] Stejně jako již v žalobě stěžovatel namítl, že nebylo možné vystavit dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení a že zde jsou dva platné úřední dokumenty správce daně, které se ke stejné otázce (zda stěžovatel reagoval na výzvu správce daně či nikoli) vyjadřují rozdílně a zároveň neobsahují reakci správce daně na vyjádření stěžovatele. Povinností správce daně po zjištění svého pochybení bylo zrušit původní zprávu o vytýkacím řízení ze dne 22. 12. 2010, č. j. 361675/10/001961106476, zvláště pak za situace, kdy daňový řád zprávu o vytýkacím řízení nezná a naopak v § 90 odst. 1 výslovně stanovuje správci daně povinnost o průběhu postupu k odstranění pochybností sepsat protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na základě nichž považuje

pokračování

pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné. Správce daně však žádný takový protokol ani úřední záznam se stěžovatelem nesepsal.

[31] Základ daně považuje stěžovatel za chybně stanovený. Procesní pochybení správce daně mělo vliv na jeho práva a povinnosti, protože stěžovatel po jednání dne 28. 11. 2011 očekával, že bude reagováno na jeho námitku, že daňový řád nezná písemnost nazvanou dodatek zprávy o vytýkacím řízení a že bude sepsán řádný protokol o postupu k odstranění pochybností, který s ním bude řádně projednán, zvláště pak, když s předloženými písemnostmi nesouhlasil a zároveň na jednání navrhl výslech svědků, kteří měli dosvědčit skutečný obsah právního úkonu, při kterém došlo k převodu nemovitostí. Přístup zvolený správcem daně byl rozporný se zásadou projednací. Řízení se vedlo mimo stěžovatele a vadné právní úkony byly považovány za řádné, přičemž stěžovatel se k nim nevyjadřoval právě pro jejich právní vady, kdy nebylo možné projednat zprávu o výsledku vytýkacího řízení, která v roce 2011 jako právní institut již neexistovala. Stěžovateli tím bylo odepřeno právo vyjádřit se ke stanovenému základu daně a prokázat svá tvrzení.

[32] Ve vztahu k protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 28. 11. 2011, č. j. 85728/11/00196106476, stěžovatel namítl, že ač byl předmět jednání nazván „projednání zpráv o vytýkacím řízení“, tak z vlastního průběhu jednání zachyceného v protokolu je zřejmé, že k žádnému projednání těchto zpráv, resp. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, nedošlo. Správce daně neučinil žádné závěry k podání stěžovatele ze dne 8. 7. 2010 reagujícímu na výzvu k odstranění pochybností. Za takového stavu stěžovatel nemohl podat návrh na pokračování dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že trvá nalézací řízení, správce daně doposud neprovedl všechny navržené důkazy a řádně neukončil zahájené vytýkací řízení.

[33] Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu shledává stěžovatel v tom, že se k dalším námitkám v bodu II. 5 žaloby nevyjadřil a nezabýval se námitkami stěžovatele o nezákonnosti daňové kontroly. Další důvod nepřezkoumatelnosti spočívá v tom, že se městský soud nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a neosvětlil, proč zjištěný skutkový stav nemohl být vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem provedením daňové kontroly a výsledkem navržených osob nijak zpochybněn.

[34] Za vadu řízení stěžovatel označil, že jako svědci nebyli vyslechnuti jeho bratr a matka, přičemž z výroku platebního výměru a rozhodnutí žalovaného není zřejmé, zda daň byla stanovena podle pomůcek nebo dle dokazování. Stěžovatel upozornil na skutečnost, že mu nebyla řádně doručena výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, jež byla dle názoru správce daně stěžovateli doručena marným uplynutím úložní lhůty dne 24. 5. 2012. Stěžovatel však žádnou takovou poštovní zásilku neobdržel.

[35] Vzhledem k tomu, že v posuzované věci neproběhlo řádně sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje stěžovatel za vadu odvolacího řízení, že žalovaný nepovažoval za nutné vyjádřit se k námitkám proti rozhodnutí správce daně,

které byly podány dne 29. 10. 2013 s tím, že jsou pro odvolací řízení ve věci platebního výměru irelevantní.

[36] Závěrem stěžovatel namítl nezákonnost platebního výměru pro absenci řádného odůvodnění výše daňové povinnosti. Platební výměr neobsahuje žádné konkrétní důvody, proč byla daň žalobci stanovena právě ve výši 837.974 Kč. Není zřejmé ani ze spisové dokumentace nevyplynulo, jak správce daně určil stanovený termín pro podání přiznání na den 25. 5. 2005. Také tato námitka nebyla městským soudem přezkoumána.

[37] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesdílí názor stěžovatele ohledně posouzení příznivější právní úpravy. Ve shodě s městským soudem poukázal na skutečnost, že sankce ve formě zvýšení daně byla v ZSDP formulována jako fakultativní možnost, kdežto daňový řád stanoví jako zákonnou povinnost uhradit pokutu v případě nesplnění povinnosti. Proto konstatoval, že právní úprava ZSDP je pro žalobce příznivější. Doplnění odůvodnění platebního výměru k otázce zvýšení daně představuje postup v souladu s § 116 odst. 1 daňového řádu, kterým stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Poukázal v této souvislosti na relevantní právní úpravu a jednotlivé úkony správce daně, kterými došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty. Zdůraznil, že tříletá prekluzivní lhůta započala běžet v roce 2005, kdy byla stěžovateli doručena darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, nikoli v roce 2001, jak tvrdí stěžovatel. Ke stěžovatelem namítaným vadám při dokazování žalovaný uvedl, že strany darování byly jednoznačně stanovené a z okolností případu je zjevné, že k převodu podílu na dotčených nemovitých věcech byl oprávněn toliko bratr stěžovatele. Rozsudek městského soudu neobsahuje stěžovatelem namítané rozpory. Stěžovatel závěry soudu vytrhává z celkového kontextu, přičemž námitka pramení z možného nepochopení či úmyslného zkreslení argumentace městského soudu.

[38] V případě námitek ohledně nedostatečného odůvodnění platebního výměru a vad vyměřovacího řízení žalovaný odkázal na závěry městského soudu. K uvádění přídomků „ve znění pozdějších předpisů“ žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43. K námitce neprovedení svědeckých výpovědí žalovaný poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž uvedl, že zjištěný skutkový stav již nemohl být provedením daňové kontroly, resp. výslechem navržených osob, nijak zpochybněn. Z rozhodnutí žalovaného je při jeho zhodnocení v souvislostech zřejmé, podle jakých předpisů bylo rozhodováno. K namítanému nevypořádání některých námitek v napadeném rozsudku žalovaný poukázal na rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, a uzavřel, že rozsudek městského soudu jako celek nelze považovat za nepřezkoumatelný.

III. Posouzení kasační stížnosti

[39] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti stěžovatele a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího

pokračování

rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[40] Kasační stížnost stěžovatele je částečně důvodná.

III. a) Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[41] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v nedostatku důvodů rozhodnutí. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí městského soudu.

[42] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[43] Námitku stěžovatele, v níž rozsudku městského soudu vytýkal, že se z něj nedozvěděl, proč městský soud považuje judikaturu citovanou v žalobě týkající se stanovení počátku prekluzivní lhůty za nepřiléhavou a proč věc posoudil odlišně od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou. Skutečnost, že se městský soud nevyjádřil konkrétně k jednotlivým judikátům, na které stěžovatel poukazoval, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku, neboť městský soud se vypořádal s námitkou, v rámci které stěžovatele na předmětnou judikaturu poukazoval, když dospěl k závěru o tom, že k prekluzi daně nedošlo, přičemž tento svůj závěr řádně zdůvodnil.

[44] Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016 - 59, „rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13).“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ Nejvyšší správní soud nicméně připouští, že pro větší přesvědčivost rozhodnutí by bylo vhodné se k judikatuře zmíněné stěžovatelem v žalobě alespoň stručně vyjádřit.

[45] Stejně tak není rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný z důvodu spatřovaného stěžovatelem v tom, že se nevyjádřil k procesním pochybením správce daně uvedeným v bodu II. 5 žaloby a nezabýval se námitkami stěžovatele směřujícími do nezákonnosti daňové kontroly. Z odůvodnění rozsudku městského soudu je totiž zřejmé, že si městský soud byl těchto námitek vědom a reagoval na ně, když konstatoval, že procesním postupem správce daně nebylo zasaženo do práv stěžovatele a stěžovatel měl v řízení široce otevřený prostor k uplatnění všech svých procesních práv (bod 103 rozsudku městského soudu).

III. b) Prekluze daňové povinnosti stěžovatele

[46] V případě námitek stěžovatele týkajících se uběhnutí lhůty pro vyměření daně, její zvýšení a přílišné délky daňového řízení Nejvyšší správní soud předesílá, že z obsahu správního spisu zjistil, že stěžovatel uzavřel se svým bratrem darovací smlouvu na spoluvlastnický podíl k nemovitostem v katastrálním území Staré Město v Praze dne 2. 7. 2001. Vklad práva dle této smlouvy do katastru nemovitostí byl proveden dne 7. 4. 2005 s právními účinky vkladu dne 2. 7. 2001. Darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí byla stěžovateli doručena dne 25. 4. 2005. Dne 10. 9. 2008 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání, která byla stěžovateli doručena dne 16. 9. 2008. Stěžovatel dne 5. 11. 2008 podal přiznání k dani darovací, v němž jako osobu dárce uvedl svého otce, J. J. Poté probíhalo daňové řízení, v němž byla správcem daně mimo jiné vydána výzva k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2009, č. j. 367799/09/001961106476, v níž vyjádřil pochybnosti o tom, že osoba uvedená v přiznání je skutečně dárce a dále pochybnosti o správnosti cen jednotlivých nemovitostí a vyzval stěžovatele, aby se k těmto pochybnostem správce daně vyjádřil. Tato výzva byla stěžovateli doručena dne 17. 12. 2009. Dne 27. 6. 2012 vydal správce daně platební výměr, následně potvrzený rozhodnutím žalovaného.

[47] Podle § 21 odst. 1 písm. b) ZDD ve znění účinném ke dni, kdy stěžovateli vznikla daňová povinnost (2. 7. 2001), *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 příslušný státní orgán potvrzuje nebo osvědčuje vlastnické vztahy k nemovitostem, doručena poplatníkovi daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí.*

[48] Podle § 22 odst. 1 ZDD, *daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.*

[49] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *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] Žalobce tedy byl podle § 21 odst. 1 písm. b) ZDD povinen podat přiznání k dani darovací do 25. 5. 2005. Lhůta pro vyměření daně podle § 22 odst. 1 ZDD by v posuzované

pokračování

věci uplynula dne 31. 12. 2008. Správce daně však dne 16. 9. 2008 stěžovateli doručil výzvu k podání daňového přiznání, a proto počala od konce tohoto roku znovu běžet tříletá lhůta k vyměření daně. V rámci této lhůty správce daně dne 1. 12. 2009 vydal výzvu k odstranění pochybností. Tím počala opět podle § 22 odst. 2 ZDD běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, která měla skončit dne 31. 12. 2012.

[51] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51, „*k problematice úkonů způsobilých přerušení běhu prekluzivní lhůty, tedy těch, jež směřují k vyměření daně existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, č. 1438/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS či ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, č. 1441/2008 S. NSS). Jednoznačně z ní lze dovodit, že se musí jednat nejen o úkony, které směřují k vyměření daně, ale musí to být úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu finančních orgánů a svojí procesní logikou a návazností směřující k vyměření daně.*“ Výzva k podání daňového přiznání i výzva k odstranění pochybností vydané v posuzované věci jednoznačně splňují tyto požadavky na úkony způsobilé k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[52] Lhůta pro vyměření daně tedy neskončila do 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnost daňový řád. Na běh této prekluzivní lhůty se proto vztahuje přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.* Vzhledem k tomu, že platební výměr byl stěžovateli doručen dne 9. 7. 2012, prodloužila se prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně, o další rok do dne 31. 12. 2013. Doručením rozhodnutí žalovaného došlo k dalšímu prodloužení lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 1 písm. d) daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tedy byla vydána ve lhůtě pro vyměření daně.

[53] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že ke dni právní moci platebního výměru (26. 11. 2013) uplynula prekluzivní lhůta pro 10 % zvýšení daně a že platební výměr nabyl právní moci po uplynutí desetileté promlčecí lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu.

[54] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že k převodu nemovitostí došlo již dne 2. 7. 2001 a celá záležitost již trvá velmi dlouho, Nejvyšší správní soud uvádí, že délka řízení je dána kombinací více faktorů (dlouhou dobou od uzavření darovací smlouvy do provedení jejího vkladu do katastru nemovitostí, nepodáním daňového přiznání stěžovatelem, délkou daňového a soudního řízení), které však neznamenají samy o sobě nezákonnost správních rozhodnutí či rozsudku městského soudu.

[55] Závěr stěžovatele, že mu daňová povinnost k dani darovací vznikla ke dni právních účinků vkladu do katastru nemovitostí, tj. dne 2. 7. 2001, je správný. S ohledem na výše uvedené je však zřejmé, že neobstojí závěr stěžovatele, že právo vyměřit daň darovací zaniklo dne 31. 12. 2003. Skutečnost, že lhůta k podání přiznání k dani darovací počala stěžovateli běžet po vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí v roce 2005, neznamená, že by délka řízení na katastrálním úřadu byla vykládána k tíži stěžovatele.

[56] Prekluzivní lhůtu pro vyměření daně nelze počítat od data právních účinků vkladu darovací smlouvy do katastru nemovitostí, jak to činí stěžovatel. ZDD totiž výslovně váže běh lhůty pro vyměření daně na povinnost podat daňové přiznání, nikoli na datum vzniku daňové povinnosti. Tuto právní úpravu považuje Nejvyšší správní soud za smysluplnou a logickou, neboť pokud by lhůta pro stanovení daně počala běžet již ke vzniku daňové povinnosti, mohlo by v případě dlouhého řízení o povolení vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí dojít k tomu, že by lhůta pro stanovení daně skončila ještě před tím, než by vlastnické právo bylo vůbec převedeno, a tím by bylo stanovení daně a její výběr znemožněny.

[57] Na výše uvedeném nic nemění ani stěžovatelem zmíněné závěry v judikatuře NSS a Ústavního soudu. V posuzované věci se totiž nejedná o posouzení možnosti povolení obnovy řízení k vyměření daně z převodu nemovitostí, kterou se NSS zabýval v rozsudku ze dne 27. 10. 2010, č. j. 7 Afs 79/2010 – 94. V posuzované věci nebyl aplikován § 47 ZSDP zmíněný v části usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, citované v kasační stížnosti stěžovatelem, v němž NSS poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové přiznání podává, a nikoliv až od konce roku, ve kterém se podává. Tento nálezy Ústavního soudu se však týkal použití tzv. „pravidla 3+1“ při hodnocení plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Toto pravidlo však v posuzované věci aplikováno být nemohlo, neboť správce daně stěžovatele vyzval k podání daňového přiznání ve lhůtě 3 let podle § 22 odst. 1 ZDD.

[58] V posuzované věci se nejednalo ani o posouzení běhu prekluzivní lhůty daně z převodu nemovitostí v případě, kdy pominuly důvody pro osvobození daně podle § 20 odst. 6 písm. e) ZDD, čímž se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51. I v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že počátkem lhůty pro vyměření daně z převodu nemovitostí je poslední den 30-ti denní lhůty, která plyne ode dne, kdy byla doručena poplatníkovi smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo rozhodnutí či jiná listina, kterými příslušný státní orgán potvrzuje nebo osvědčuje vlastnické vztahy k nemovitostem. Vzhledem k tomu, že § 21 odst. 1 písm. b) ZDD se vztahuje jak na daň darovací i na daň z převodu nemovitostí, je tento závěr pro posuzovanou věc relevantní a vyvrací argumentaci stěžovatele uvedenou ve vztahu k prekluzi lhůty pro vyměření daně.

III. c) Aplikace příznivější právní úpravy pro stěžovatele

pokračování

[59] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal nesprávnost závěrů žalovaného i městského soudu ve vztahu k aplikaci příznivější právní úpravy týkající se zvýšení daně. V případě této námítky Nejvyšší správní soud předesílá, že rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, judikoval, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a podle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).

[60] Podle § 68 ZSDP, *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*. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoli měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně*.

[61] Zvýšení daně dle § 68 ZSDP i pokuta za opožděné podání daňového přiznání dle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu mají obdobnou povahu jako penále podle § 37b ZSDP (resp. podle § 251 daňového řádu), neboť se jedná o platbu mající sankční charakter, která je daňovému subjektu uložena nad rámec jeho vlastní daňové povinnosti v důsledku porušení povinnosti daňového subjektu podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání. Tato platební povinnost má jasně represivní charakter. O tom ostatně mezi účastníky řízení není sporu a také městský soud k zvýšení daně podle § 68 ZSDP, resp. k pokutě podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu takto přistoupil.

[62] V posuzované věci byl vklad práva k nemovitostem povolen a zapsán v katastru nemovitostí dne 7. 4. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 2. 7. 2001. Rozhodnutí o vkladu bylo žalobci doručeno dne 25. 4. 2005. Povinnost podat daňové přiznání a daň zaplatit proto žalobci vznikla v roce 2005, tj. za účinnosti ZSDP. Správce daně (a žalovaný) však ve věci rozhodl až dne 27. 6. 2012, tj. za účinnosti daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011.

[63] S ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod bylo proto třeba hodnotit, která právní úprava je pro stěžovatele výhodnější. Výhodnost právní úpravy v oblasti správního trestání, tj. i trestání za finanční delikty hodnotit individuálně se zohledněním konkrétního posuzovaného případu. Teoretické výhody pro pachatele, které však nemohou být aplikovány na jeho konkrétní případ, nemohou ospravedlnit použití dřívější právní úpravy, která v konkrétní věci vede k uložení přísnější sankce, než by mohla být uložena podle pozdější právní úpravy. To by totiž vedlo k závěru, který je pravým opakem zásady použití pozdější příznivější úpravy. V dané věci je třeba vyhodnotit primárně maximální výši hrozící sankce, a to vzhledem k závěru správních orgánů, že v případě stěžovatele byly dány přitěžující okolnosti vedoucí k nutnosti uložení zvýšení daně v maximální výši. Stěžovateli je tedy třeba přisvědčit v tom, že v jeho případě není fakultativnost uložení sankce dle § 68 ZSDP pro posouzení přísnosti sankce upravené v tomto ustanovení relevantní.

[64] Pro posuzovanou věc to znamená, že pro stěžovatele je z hlediska pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny výhodnější úprava obsažená v § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť umožňuje stanovit sankci za opožděné podání daňového přiznání nejvýše do 5 % stanovené daně, kdežto § 68 ZSDP umožňoval tuto sankci stanovit ve výměře do 10 %, jak se také v posuzované věci stalo. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že správní orgány i městský soud při hodnocení této otázky pochybily, a jejich rozhodnutí jsou z tohoto důvodu nezákonná. Na žalovaném tak bude, aby v dalším řízení vadu platebního výměru spočívající v nesprávném stanovení zvýšení daně, resp. pokuty za opožděné podání daňového přiznání, napravil.

[65] Konstatování městského soudu, že správce daně se rozhodl zvýšit daň o částku, která se blíží horní hranici zákonem stanoveného rozmezí 10 %, vskutku neobstojí, neboť zvýšení daně o 10 %, ke kterému správce daně v posuzované věci přistoupil, představuje maximální možný rozsah zvýšení daně podle § 68 ZSDP. Jedná se však v podstatě o nedůležitou nepřesnost v odůvodnění rozsudku městského soudu, ke které došlo při vypořádání námítky o nedostatku odůvodnění tohoto zvýšení v platebním výměru a která sama o sobě nemá na posouzení věci vliv.

III. d) Procesní námitky

[66] Tím, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí odůvodnil zvýšení daně o 10 %, řádně vypořádal odvolací námitku stěžovatele a zároveň odstranil nedostatek platebního výměru spočívající v absenci odůvodnění k této otázce. Tento postup žalovaného byl v souladu s § 116 odst. 1 daňového řádu, z kterého vyplývá, že náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Ostatně také obecně platí, a správní soudy tak konstantně judikují, že správní řízení z hlediska soudního přezkumu tvoří jeden celek do pravomocného rozhodnutí; vady prvostupňového řízení i rozhodnutí lze odstranit v řízení odvolacím. K porušení stěžovatelem namítaných práv tak uvedeným postupem žalovaného nedošlo, a to i s ohledem na skutečnost, že stěžovatel si byl absence odůvodnění platebního výměru ve vztahu k zvýšení daně vědom a v doplnění odvolání ze dne 2. 11. 2012 v bodě 5a tuto skutečnost namítl. S ohledem na výše uvedené proto neobstojí námitka stěžovatele, v níž namítal, že žalovaný změnil důvody platebního výměru a stěžovateli nebylo umožněno se s novými důvody seznámit a vyjádřit se k nim.

[67] K námitce stěžovatele, že mu nebylo umožněno se k věci před vydáním platebního výměru vyjádřit, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel si byl existence daňového řízení vědom, byl v něm zastoupen daňovou poradkyní a nic mu nebránilo uplatňovat v tomto řízení svá práva a k věci se, ať už osobně či prostřednictvím své zástupkyně, kdykoli vyjádřit. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že tak ostatně činil, když žádostí ze dne 31. 10. 2012 doplněnou dne 12. 4. 2011 požádal o prominutí daně a příslušenství daně. Ve věci také proběhla ústní jednání za účasti daňové poradkyně stěžovatele dne 29. 4. 2010 a 28. 11. 2011. Stěžovateli dále byla dne 29. 12. 2010 doručena zpráva o vytýkacím řízení na dani darovací č. j. 361675/10/001961106476 spolu s přípisem, v němž správce daně stěžovatele vyzval, ať se v případě, že trvá na projednání zprávy při ústním jednání, dostaví ke správci daně do 15 dnů ode dne jejího doručení a stěžovatele poučil, že v tomto termínu

pokračování

lze předložit i důkazní prostředky, přičemž nepředložili stěžovatel důkazní prostředky, ani se nedostavil k projednání zprávy, bude dané řízení ukončeno tak, jak je uvedeno v příložené zprávě o vytýkacím řízení. Stěžovatel byl rovněž předvolán k zahájení daňové kontroly. Nejvyšší správní soud proto této námitce stěžovatele nepřisvědčil.

[68] K námitce stěžovatele, že nebylo možné vystavit dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení, Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že v posuzované věci došlo k tomu, že správce daně v bodě III. 4 zprávy o vytýkacím řízení ze dne 22. 12. 2010, č. j. 361675/10/001961106476, uvedl, že mu nebyla doručena odpověď na výzvu k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2009, č. j. 36779/09/001961106476, a v dodatku č. I. ze dne 13. 1. 2011 bod 4 této zprávy doplnil, když uvedl, že odpověď na výzvu mu byla doručena dne 8. 7. 2010, evid. pod č. j. 231219/10/001961106476 a popsal obsah vyjádření stěžovatele, v němž stěžovatel uvedl svůj názor na věc. Správce daně tedy vyhotovil dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení již za účinnosti daňového řádu, který na rozdíl od úpravy v ZSDP nezná pojem zpráva o vytýkacím řízení, neboť vytýkací řízení dle ZSDP bylo v daňovém řádu nahrazeno postupem k odstranění pochybností. Správce daně tudíž postupoval v rozporu s § 264 odst. 1 daňového řádu, dle kterého *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.*

[69] Toto pochybení správce daně nicméně není podle Nejvyššího správního soudu natolik závažné, aby zapříčinilo nezákonnost platebního výměru či rozhodnutí žalovaného. K tomuto závěru Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na skutečnost, že výše uvedeným dodatkem správce daně neopravoval zprávu o vytýkacím řízení ve zbývajících částech, které jsou rozhodující pro posouzení věci, neboť popisovaly skutečnosti relevantní pro vyměření daně, názor správce daně na podstatu věci a byla v nich vyčíslena daňová povinnost stěžovatele.

[70] Zpráva o vytýkacím řízení byla vydána v souladu se ZSDP, má všechny formální náležitosti, přehledně, srozumitelně a určitě uvádí relevantní údaje a závěry správce daně a jediným jejím nedostatkem je nezahrnutí vyjádření stěžovatele k výzvě žalovaného k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud proto stěžovateli nepřisvědčil ani v tom, že bylo povinností správce daně zrušit původní zprávu o vytýkacím řízení ze dne 22. 12. 2010, č. j. 361675/10/001961106476.

[71] Důvodem pro zrušení této zprávy není ani skutečnost, že daňový řád, který nabyl účinnosti v průběhu daňového řízení (po jejím vydání), již neupravuje vytýkající řízení. Změna právní úpravy totiž neznamená neplatnost právních úkonů učiněných za účinnosti právní úpravy dřívější. Přístup zastávaný stěžovatelem by byl v rozporu s principem právní jistoty. Nebylo proto ani na místě znovu sepsat protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností nebo úřední záznam, jak se toho stěžovatel domáhá v kasační stížnosti.

[72] Stěžovateli byla řádně doručena uvedená zpráva, tak i dodatek k ní a měl možnost se k ní vyjádřit, což ostatně učinil, když přípisem ze dne 16. 1. 2011 požádal o ústní projednání této zprávy. Zpráva o vytýkacím řízení byla následně dne 28. 11. 2011 ústně

projednána se zástupkyní stěžovatele, což dokládá protokol o ústním jednání založený ve spise. Stěžovatel tudíž byl o vyhotovení předmětného dodatku vyrozuměn, bylo mu umožněno se k němu vyjádřit a vyhotovením dodatku nedošlo k porušení jeho práv účastníka daňového řízení, zejména práva na projednání věci. Vzhledem k tomu, že zpráva byla se zástupkyní stěžovatele projednána, nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že mu bylo odepřeno právo vyjádřit se ke stanovenému základu daně, neboť ve zprávě je uvedeno a zdůvodněno, na základě jakých skutečností správce daně určil základ daně, a stěžovatel ve své odpovědi na výzvu správce daně uvedl, že určenou výši základu daně neakceptuje.

[73] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom ohledu, že zde jsou dva platné úřední dokumenty správce daně, které se ke stejné otázce (zda stěžovatel reagoval na výzvu správce daně či nikoli) vyjadřují rozdílně, neboť na dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení je třeba nahlížet jako na součást této zprávy.

[74] S ohledem na doložené projednání zprávy o vytýkacím řízení Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že přístup zvolený správcem daně byl rozporný se zásadou projednací. Jak vyplývá z výše uvedeného, stěžovateli bylo vždy umožněno se k úkonům správce daně vyjádřit. Opodstatněná proto není ani námitka, že řízení se vedlo mimo stěžovatele. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že nebylo možné projednat zprávu o výsledku vytýkacího řízení. Vytýkací řízení sice vskutku již v roce 2011 po nabytí účinnosti daňového řádu neexistovalo, to však neznamená, že zprávu o výsledku vytýkacího řízení nebylo možné projednat podle daňového řádu a že by tuto zprávu bylo nutné bez dalšího zrušit.

[75] Stěžovateli lze naproti tomu přisvědčit v tom, že v řízení před správcem daně nebylo reagováno na jeho námitku vznesenou u ústního jednání dne 28. 11. 2011, že daňový řád nezná písemnost nazvanou dodatek zprávy o vytýkacím řízení ani na návrh stěžovatele na výslech svědků, kteří měli dosvědčit skutečný obsah právního úkonu, při kterém došlo k převodu nemovitostí. Jak však již bylo uvedeno výše, vyhotovení dodatku ke zprávě o vytýkacím řízení nepředstavuje natolik závažnou vadu, aby měla vliv na zákonnost platebního výměru. V případě stěžovatelem navrženého výsledku svědků je na místě správci daně vytknout, že stěžovateli nesdělil, proč nepovažoval za nutné výslech těchto svědků provést, tím spíše, když je v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 uvedeno, že *„výslech svědků správce daně provede po upřesnění identifikace svědka paní J. J.“* V tomto ohledu správce daně vskutku pochybil. Zároveň je však třeba přihlídnout k tomu, že z tohoto protokolu o ústním jednání vyplývá, že výslech stěžovatelem navržených svědků se měl týkat obsahu právního úkonu, při kterém došlo k převodu nemovitostí, tj. darovací smlouvy, přičemž jak bude dále uvedeno, obsah tohoto právního jednání je zcela nepochybný, a výslech svědků by tudíž nepřinesl žádné podstatné skutečnosti pro posouzení věci, což bylo v napadeném rozhodnutí řádně odůvodněno. Nejvyšší správní soud proto ani toto pochybení správce daně nepovažuje za natolik závažné, aby mělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[76] Námitce stěžovatele, že ač byl předmět jednání nazván jako projednání zprávy o vytýkacím řízení, tak z vlastního průběhu jednání zachyceného v protokolu 28. 11. 2011, č. j. 85728/11/00196106476, je zřejmé, že k žádnému projednání těchto zpráv, resp. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nedošlo, Nejvyšší správní soud

pokračování

nepřisvědčil. Předmětný protokol je podepsán zástupkyní stěžovatele, která v něm jménem stěžovatele vyjádřila nesouhlas se zprávou o vytýkacím řízení i jejím dodatkem. Z toho je zřejmé, že stěžovateli byl obsah zprávy i dodatku k ní znám a byl mu tedy znám názor správce daně i obsah důkazních prostředků, které měl správce daně k dispozici. K závěrům správce daně se stěžovatel při ústním projednání předmětné zprávy prostřednictvím své zástupkyně vyjádřil, a byl tak naplněn smysl a účel projednání předmětné zprávy. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že nedošlo k řádnému zjištění skutkového stavu, protože byl opomenut a s důkazními prostředky nebyl řádně seznámen.

[77] Skutečnost, že správce daně neučinil žádné závěry k podání stěžovatele ze dne 8. 7. 2010 reagující na výzvu k odstranění pochybností, neznamená, že stěžovatel nemohl podat návrh na pokračování dokazování podle § 90 odst. 2 daňového řádu. Jak totiž bylo uvedeno výše, stěžovatel byl se závěry správce daně seznámen a nic mu nebránilo se k nim vyjádřit a navrhopvat v průběhu řízení důkazy. Ostatně již výše bylo uvedeno, že u ústního jednání dne 28. 11. 2018 stěžovatel prostřednictvím své zástupkyně navrhl výslechy svědků.

[78] Nálezací řízení bylo ukončeno vydáním platebního výměru, na čemž nic nemění ani skutečnost, že správce daně neprovedl stěžovatelem navržené důkazy.

[79] K tvrzení stěžovatele, že mu nebyla řádně doručena výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, jež byla dle názoru správce daně stěžovateli doručena marným uplynutím úložní lhůty dne 24. 5. 2012, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel nepředložil ve správním ani soudním řízení žádný důkaz, kterým by vyvrátil obsah doručky založené ve správním spise, z které vyplývá, že byl vyzván k vyzvednutí zásilky, bylo mu zanecháno poučení a zásilka byla připravena k vyzvednutí dne 14. 5. 2012. Za této situace je třeba vycházet z obsahu doručky založené ve správním spise, z které je patrné, že stěžovateli byla výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2012, č. j. 182613/12/001966106476, doručena dne 24. 5. 2012 podle § 47 odst. 2 daňového řádu, dle kterého, *nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl.*

III. e) Zbývající námitky

[80] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že žalovaným nebyly zohledněny skutečnosti svědčící v jeho prospěch. Stěžovatel totiž žádné takové skutečnosti neuvedl. Názor stěžovatele, že mu daňová povinnost nevznikla, představuje totiž pouze neopodstatněné subjektivní přesvědčení stěžovatele zapříčiněné neznalostí relevantní právní úpravy. Skutečnost, že po výzvě správce daně stěžovatel podal daňové přiznání, představuje postup v souladu s výzvou správního orgánu. Ani skutečnost, že stěžovatel není podnikatelem, nepředstavuje skutečnost svědčící v jeho prospěch, neboť povinnost daň řádně a včas přiznat a odvést se vztahuje na všechny daňové subjekty (daňové poplatníky), ať už se jedná o podnikatele či nikoli. Ve věci tudíž nebyly dány žádné objektivní důvody omlouvající jednání stěžovatele, a nelze proto přisvědčit ani

námítce, že správce daně porušil principy správního trestání tím, že tyto důvody nezohlednil.

[81] Přístup správce daně, který vydal výzvu k podání daňového přiznání až dne 10. 9. 2008, v situaci, kdy vklad práva dle darovací smlouvy byl zapsán v katastru nemovitostí v dubnu 2005, lze vskutku označit za laxní. Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2010 totiž vyplývá, že správci daně je datum převzetí smlouvy poplatníkem na katastrálním úřadu sdělováno v elektronické formě a je zobrazováno v aplikaci ADIS. Ze sjetiny z této aplikace obsažené ve správním spisu je zřejmé, že správci daně bylo známo, že předmětná darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu byla žalobci doručena dne 25. 4. 2005. Stěžovateli však nelze přisvědčit v tom, že je za tuto laxnost správce daně trestán, neboť stále platí, že to byl primárně stěžovatel, kdo měl povinnost daň řádně a včas přiznat a odvést. Zvýšení daně nelze považovat za porušení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť ke stanovení daně a jejímu zvýšení došlo na základě platných a účinných právních předpisů. Stanovenou výši zvýšení daně nelze považovat za porušení uvedeného článku Listiny také s ohledem na značnou reálnou hodnotu převáděných nemovitostí.

[82] Je tedy zřejmé, že judikatura, na kterou stěžovatel v žalobě stejně jako v kasační stížnosti poukazoval, není pro posouzenou věc relevantní, resp. potvrzuje výše uvedené závěry, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo, není důvodná ani námitka stěžovatele, že rozsudkem městského soudu bylo porušeno legitimní očekávání stěžovatele, že jeho věc bude posouzena v souladu se stabilní judikatorní praxí.

[83] Městský soud v bodě 92 odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku uvedl, že užití obratu „zákon ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost vydaného rozhodnutí a dále zmínil, že správní orgány ve svých rozhodnutích uvedly právní předpisy, podle kterých rozhodovaly. Neobstojí proto ani námitka stěžovatele, že se městský soud konkrétně nevyjádřil k námitce stěžovatele, že správní rozhodnutí nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech.

[84] Stejně tak není důvodná námitka, že správní orgány ani městský soud se nezabývaly tím, zda vůle jednajících stran je v souladu s předloženou darovací smlouvou, neboť předmětnou darovací smlouvou došlo k naplnění vůle otce, a fakticky se proto jedná o darování z otce na syna, které je od daně darovací osvobozeno. Žalovaný totiž v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na obsah darovací smlouvy a uvedl, že otec obou účastníků darovací smlouvy zemřel téměř dva roky před uzavřením darovací smlouvy, a nemohl proto být dárce. Taktéž městský soud poukázal na obsah darovací smlouvy s tím, že z ní jednoznačně vyplývá, že dárce je bratr žalobce. Městský soud dále konstatoval, že i kdyby otec stěžovatele měl v úmyslu darovat stěžovateli 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 v rozhodné době, tj. bratr stěžovatele.

[85] S výše uvedenými závěry žalovaného a městského soudu učiněnými ve vztahu k obsahu darovací smlouvy se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť pro zjištění skutkového stavu ohledně subjektu povinného k platbě daně je obsah předmětné darovací

pokračování

smlouvy rozhodující a plně postačující. Ohledně otázky, kdo byl v posuzované věci dárce, tedy nemohl být skutkový stav zpochybněn ani doplněn výsledkem osob navrženým stěžovatelem.

[86] Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil ani námitkám stěžovatele, že žalovaný neosvětlil, proč zjištěný skutkový stav nemohl být vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem provedením daňové kontroly, resp. výsledkem navržených osob nijak zpochybněn a že rozsudek městského soudu je stížen nepřezkoumatelností spočívající v tom, že se v tomto směru nezabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného.

[87] Městský soud shledal, že platební výměr obsahuje všechny formální náležitosti rozhodnutí požadované § 102 daňového řádu, tj. i odůvodnění, které však neobsahovalo úvahy správce daně, kterými se řídil při stanovení zvýšení daně. Uvedené závěry městského soudu ve vztahu k náležitostem platebního výměru považuje Nejvyšší správní soud za přesné a výstižné, nikoli nepřesvědčivé, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[88] Skutečnost, že v platebním výměru je uvedeno, že o daňové povinnosti bylo rozhodnuto podle ZDD ve znění pozdějších předpisů, nepředstavuje nezákonnost tohoto rozhodnutí. ZDD obsahuje ustanovení hmotněprávní (např. § 12 - 14 týkající se stanovení sazby daně dědické a darovací), tak i procesní (např. § 21 týkající se podání daňového přiznání). Ve vztahu k procesním ustanovením platí zásada, že se rozhoduje podle znění platného a účinného v době rozhodnutí. ZDD nebyl od roku 1993 po celou dobu své účinnosti novelizován v § 13 upravujícím sazbu darovací daně pro osoby zařazené do II. skupiny, a nemohlo proto ani dojít k tomu, že by daň darovací byla vyměřena podle zákona v jiném znění, než k tomu účinnému ke dni vzniku daňové povinnosti stěžovatele.

[89] V posuzované věci tak z ničeho nevyplývá, že by se správce daně a žalovaný ve vztahu k posouzení věci samotné dopustili jiného pochybení, než výše zmíněného nezohlednění pozdější výhodnější právní úpravy při sankcionování porušení povinnosti stěžovatele podat včas daňové přiznání. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit v tom, že v jeho věci došlo při rozhodování k nepřípustné pravé retroaktivitě. Stejně jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud ve vztahu k této námitce stěžovatele za příléhavé závěry bodu 71 rozsudku ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43, v němž zdejší soud uvedl, že *„standardně je nutno vycházet z toho, že formulace používaná v rozhodnutích odkazující na aplikaci konkrétního zákona „ve znění pozdějších předpisů“ (jak uváděl správce daně) nebo „v rozhodném znění“ je dostatečná; a priori je nutno předpokládat použití správného znění zákona správním orgánem. Námitka aplikace nesprávného znění právního předpisu by tak mohla být na místě, pokud by z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu vyplývalo, že správní orgán materiálně postupoval podle nesprávného znění právního předpisu, tedy např. aplikoval odlišnou hypotézu právní normy, než jaké bylo její rozhodné znění. K tomu však v projednávané věci nedošlo.“*

[90] Námitkou nesprávného stanovení výše základu daně se již Nejvyšší správní soud podrobněji nezabýval, neboť ji stěžovatel odůvodnil pouze výše uvedenými procesními pochybeními, které však nemají vliv na zákonnost posouzení věci, jak bylo uvedeno výše.

[91] Skutečnost, že ve výroku platebního výměru a rozhodnutí žalovaného není uvedeno, zda daň byla stanovena podle pomůcek nebo dokazováním nepředstavuje vadu těchto rozhodnutí, neboť způsob zjištění skutečností relevantních pro rozhodnutí ve věci se ve výroku správních rozhodnutí neuvádí; jedná se o náležitost odůvodnění. Z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je zřejmé, že daň byla stanovena na základě dokazování.

[92] Stěžovatel nemá pravdu, pokud žalovanému vytýká, že nepovažoval za nutné vyjádřit se k námitkám proti rozhodnutí správce daně podaným dne 29. 10. 2013, s tím, že jsou pro odvolací řízení ve věci platebního výměru irelevantní. Žalovaný se totiž k námitkám uvedeným v doplnění odvolání stěžovatele ze dne 29. 10. 2013, v němž mimo jiné zpochybňoval účinnost doručení výzvy k zahájení daňové kontroly, vyjádřil. Poukázal totiž na své pravomocné rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26149/13/5000-14501-711438, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Hlavní město Praha ze dne 7. 8. 2013, č. j. 4435580/13/2001-24402-106476, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele o vyslovení neúčinnosti výzvy k zahájení daňové kontroly a v němž finanční úřad uzavřel, že předmětná písemnost byla stěžovateli účinně doručena. Vzhledem k tomu, že o otázce doručení této výzvy zde existovalo pravomocné rozhodnutí, z kterého byl žalovaný povinen vycházet, nebylo již vskutku třeba, aby se k této otázce podrobněji vyjadřoval.

[93] Důvodná není ani námitka stěžovatele, v níž namítal nezákonnost platebního výměru spočívající v absenci odůvodnění výše daňové povinnosti. Součástí odůvodnění platebního výměru totiž tvoří zpráva o vytýkacím řízení, kde jsou tyto důvody uvedeny (§ 147 odst. 4 ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu). Není pravdou, že se městský soud nevypořádal s námitkou stěžovatele, že ze spisové dokumentace nevyplývá, jak správce daně určil termín pro podání daňového přiznání na den 25. 5. 2005. Městský soud se totiž lhůtou pro podání daňového přiznání zabýval v bodě 68 rozsudku, v němž poukázal na skutečnost, že stěžovateli vznikla povinnost podat daňové přiznání doručením předmětné darovací smlouvy s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí, přičemž tuto povinnost byl stěžovatel povinen splnit do třiceti dnů od doručení smlouvy, tj. ode dne 25. 4. 2005.

[94] Námitka stěžovatele, v níž městskému soudu vytýká, že se nezabýval tím, zda stanovené 10 % zvýšení daně bylo pro stěžovatele spravedlivé, přiměřené, zda byly zohledněny všechny výhody pro stěžovatele plynoucí a zda takovéto potrestání stěžovatele projde testem proporcionality, je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel nevznesl v řízení před městským soudem, ačkoli mu v tom nic nebránilo (ve vztahu ke zvýšení daně stěžovatel v žalobě pouze namítal, že v odůvodnění platebního příkazu absentuje odůvodnění, proč bylo zvýšení daně vyměřeno právě v částce 83.797 Kč).

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[95] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil napadený rozsudek městského soudu. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je

pokračování

v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[96] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před městským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[97] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů právního zastoupení. V řízení před městským soudem má žalobce právo na náhradu odměny za právní zastupování za dva úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení a podání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], ve výši po 3.100 Kč za úkon (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 6.200 Kč. Žalobce má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce v řízení o žalobě za tyto dva úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Nejvyšší správní soud zde poznamenává, že odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů se u zástupce – daňového poradce, resp. daňově poradenské společnosti, který žalobce zastupoval v řízení o žalobě – určuje způsobem shodným jako u advokáta (srov. § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Stěžovatel nedoložil, že by tento jeho zástupce byl plátcem DPH. Za řízení před městským soudem má tedy žalobce právo na náhradu nákladů v částce celkem 9.800 Kč.

[98] V řízení před Nejvyšším správním soudem má žalobce, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč, právo na náhradu odměny za dva úkony jeho právního zástupkyně JUDr. Ludmily Pávkové, advokátky (poté, co v důsledku tzv. advokátního přímusu v řízení o kasační stížnosti již nemohl být nadále zastupován daňovým poradcem, který jej zastupoval v řízení před městským soudem) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, tj. převzetí a příprava zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání kasační stížnosti, včetně jejího doplnění, ve výši po 3.100 Kč za úkon (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 6.200 Kč. Stěžovatel má dále právo na náhradu hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tj. celkem 600 Kč. Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupkyně žalobce je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani, tj. o 21 % na 8.228 Kč. Stěžovatel tak má nárok na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce celkem 13.228 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 7. března 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu