



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobce: J. J.

zastoupený daňovým poradcem eTAX s.r.o., IČ 28732685
sídlem Komenského 87/3, Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4456/20/5100-31461-709097,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobce se podanou žalobu domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4456/20/5100-3161-709097 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k žalobcovu odvolání změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476 (dále jen „platební výměr“).

Shodu s prvopisem potvrzuje X

2. Ze správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Dne 20. 12. 2000 uzavřel žalobce se svým bratrem darovací smlouvu (dále jen „darovací smlouva“), kterou měl bratr žalobce darovat žalobci 1/20 ze svého podílu na nemovitostech uvedených v článku I a II smlouvy, tj. dvou domů a stavebních parcel v Praze, v k. ú. X. Převod vlastnického práva k nemovitostem byl do katastru nemovitostí zapsán dne 19. 1. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 27. 12. 2000, a to dle rozhodnutí Katastrálního úřadu pro hlavní město Prahu sp. zn. V12-35800/2000-101.
4. Darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu byla J. J. doručena dne 4. 2. 2005. Po uplynutí třicetidenní lhůty k podání daňového přiznání, která měla dle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), uplynout do 30 dnů, tedy do dne 7. 3. 2000, upozornil správce daně žalobce na povinnost podat přiznání výzvou ze dne 10. 9. 2008, doručenou žalobci do vlastních rukou dne 16. 9. 2008. Žalobce doručil přiznání k dani správci daně dne 1. 10. 2008.
5. V daňovém přiznání je uveden jako dárce předmětných nemovitých věcí otec žalobce. Protože šlo o jinou osobu, než jaká stojí uvedena jako dárce v darovací smlouvě, pojal správce daně pochybnosti o správnosti údajů v daňovém přiznání. Proto dne 11. 11. 2009 vyzval žalobce k odstranění pochybností do 15 dnů. Lhůta byla k žádosti žalobce třikrát prodloužena. Čtvrtou žádost žalobce o prodloužení správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 17. 6. 2010.
6. Až dne 8. 7. 2010 byla správci daně doručena odpověď žalobce na výzvu k odstranění pochybností. Žalobce v ní vysvětluje, že bylo záměrem jeho otce darovat svým synům rovné podíly na nemovitostech získaných v restituci. Podle žalobce však došlo k neshodě v rodině a zpětvzetí darovací smlouvy synovi J. z katastrálního úřadu. Otec žalobce měl sice nakonec setrvat na své vůli žalobce obdarovat, neboť nechtěl mezi bratry zakládat nerovnost, avšak nestihl již zjednat nápravu. Proto po smrti otce bratr žalovaného převedl na žalobce 50 % svého podílu na nemovitostech. Žalobce má tedy za to, že pokud se při uplatňování daňových zákonů bere vždy v úvahu skutečný obsah právního úkonu, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho, pak je nutné za skutečného dárce považovat jeho otce.
7. Dne 29. 4. 2010 se konalo ústní jednání, v rámci kterého žalobce (prostřednictvím daňové poradkyně) nahlédl do správního spisu a dotázal se, jakým způsobem správce daně zjistil datum určující počátek lhůt k podání daňových přiznání.
8. O průběhu a výsledku vytykácího řízení vydal správce daně zprávu dne 29. 12. 2010. Podle zprávy žalobce neprokázal své tvrzení, že dárce byl jeho otec, ani nevyvrátil zjištění správce daně, že dárce je jeho bratr. Správce daně proto uzavřel, že darovací daň musí být vypočtena s ohledem na to, že dárce a darovaný jsou příbuznými v řadě pobočné. Správce daně zprávu rozšířil o „I. dodatek“ dne 13. 1. 2011, kterým do zprávy zahrnul také žalobcovu reakci na výzvu k odstranění pochybností ze dne 8. 7. 2010. Ke změně výsledku vytykácího řízení však nedošlo.
9. Správce daně se během roku 2011 několikrát neúspěšně pokusil předvolat žalobce k ústnímu projednání výsledku vytykácího řízení.
10. Na ústním jednání k projednání výsledku vytykácího řízení dne 28. 2. 2011 vyslovil žalobce nesouhlas se závěry správce daně. Podotkl, že daňový řád nezná písemnost

Shodu s prvopisem potvrzuje X

„dodatek zprávy k vytykácímu řízení“. Navrhl vyslechnout jako svědky svého bratra a matku, kteří měli dosvědčit skutečný obsah právních úkonů, kterými došlo k převodu nemovitostí. Danou situaci posoudil správce daně jako důvod k zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). (Poznámka soudu: v řadě písemností, které se vztahují k projednávané věci, a to včetně některých soudních rozhodnutí, je ústní jednání nesprávně datováno ke dni 28. 11. 2011. Takto je jednání datováno také v hlavičce protokolu o ústním jednání, avšak z dalšího textu protokolu, z předvolání k jednání a z řazení protokolu ve správním spisu má soud za to, že se jednání ve skutečnosti konalo dne 28. 2. 2011.)

11. Daňovou kontrolu zahájil správce daně výzvou ze dne 9. 5. 2012 podle § 87 odst. 2 daňového řádu v tehdy účinném znění, která byla žalobci doručena fikcí dle § 47 odst. 2 daňového řádu dne 24. 5. 2012.
12. Správce daně vydal dne 27. 6. 2012 platební výměr. Žalobci jím vyměřil darovací daň ve výši 119 704 Kč, navíc zvýšenou za pozdní podání přiznání o 11 970 Kč (tedy o 10 %). Platební výměr byl žalobci rovněž doručen fikcí dle § 47 odst. 2 daňového řádu dne 9. 7. 2012.
13. Dne 7. 8. 2012 podal žalobce proti platebnímu výměru odvolání (které později několikrát doplnil). Platebnímu výměru vytkl jednak rozpor mezi výrokem a odůvodněním, pro který není jasné, dle jakého právního předpisu správce daně rozhodoval. Dále žalobce namítl vyměření daně po lhůtě pro vyměření daně. Dne 2. 11. 2012 také požádal o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy k zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2012; tuto žádost správce daně zamítl.
14. Dne 21. 11. 2013 žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti platebnímu výměru.
15. Zamítavé rozhodnutí žalovaného zrušil zdejší soud rozsudkem ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 4/2014 – 43 (dále jen „rozsudek 8 Af 4/2014 – 43“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného následně zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 11. 2019, č. j. 2 Afs 349/2018 – 60 (dále jen „rozsudek č. j. 2 Afs 349/2018 – 60“). Důvodem zrušení rozhodnutí žalovaného dle kasačního soudu bylo, že orgány finanční správy nepostupovaly při zvýšení daňové povinnosti za pozdní podání přiznání k dani podle právní úpravy v daňovém řádu, která byla pro žalobce výhodnější (oproti správcem daně použité starší úpravě připouštěl daňový řád zvýšení pouze o 5 %). Zbylé žalobní námitky shledaly oba soudy nedůvodnými.
16. Dne 31. 1. 2020 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým změnil výrok platebního výměru tak, že z něj vypustil pasáže o zvýšení daně za pozdní podání daňového přiznání, a to bez náhrady. Nově tak platební výměr, ve znění napadeného rozhodnutí, žalobci předeписuje zaplatit pouze daň ve výši 119 704 Kč.

II. Obsah žaloby

17. Žalobce považuje výrok napadeného rozhodnutí za nesrozumitelný a neurčitý, neboť neobsahuje veškeré náležitosti dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Problém tkví především v označení právních předpisů, podle kterých bylo o daňové povinnosti žalobce rozhodováno. V hlavičce napadeného rozhodnutí zavádí žalovaný zkratku „zákon č. 357/1992 Sb.“ pro „zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti“. Datum vzniku daňové povinnosti není z výroku rozhodnutí zřejmé, podle žalobce jím je den 27. 12. 2000.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

Zkratka tedy zřejmě značí zákon o dani darovací ve znění ke dni 27. 12. 2000, respektive ve znění zákona č. 340/2000 Sb. Text výroku napadeného rozhodnutí, kterým se nahrazuje text výroku platebního výměru, však již odkazuje na „zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů“, pro který zavádí zkratku „Zákon“. Není už však specifikováno, které všechny „pozdější předpisy“ jsou tím míněny. Tedy zda jde o platné či účinné předpisy a k jakému datu. Dle žalobce se může jednat o předpisy účinné ke dni vydání napadeného rozhodnutí (31. 1. 2020), v té době již však byl zákon o dani darovací zrušen. V úvahu přichází také předpisy účinné k datu vydání platebního výměru (27. 6. 2012). Vzhledem k nejednoznačnosti výroku ohledně použitého znění právních předpisů žalobce nemůže jednoznačně formulovat své námitky.

18. Podle žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí dopustil pravé retroaktivity, když na věc aplikoval daňový řád ve znění k datu 27. 6. 2012 (eventuálně k datu 31. 1. 2020, viz námitka neurčitosti výroku), ačkoliv právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí, kterého se vyměřená daň týká, nastaly už k datu 27. 12. 2000. Pokud platební výměr (ve znění napadeného rozhodnutí) odkazuje na právní předpisy, které v době jeho vydání nebyly účinné, je nezákonný.
19. Žalobce dále namítá, že ho žalovaný neinformoval o změně výroku platebního výměru a tudíž mu bylo znemožněno se ke změně vyjádřit. V tom žalobce spatřuje porušení práva na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Napadené rozhodnutí považuje za překvapivé. Žalovaný svévolně a účelově porušil zásadu projednací a zásadu ústnosti správního řízení, na jejichž dodržení žalobce výslovně trval.
20. Žalobce shledává napadené rozhodnutí vnitřně rozporným. Ačkoliv výrok rozhodnutí odkazuje primárně k daňovému řádu ve znění pozdějších předpisů, z odůvodnění je zřejmé, že žalovaný rozhodoval i podle některých hmotněprávních ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Totožnou námitku žalobce vznesl i v odvolání proti platebnímu výměru, žalovaný ji však nevypořádal. Žalobce trvá na tom, že výrok rozhodnutí musí obsahovat výčet veškerých procesních předpisů, podle kterých žalovaný rozhodoval. Žalovaný přitom k odvolací námitce měl zdůvodnit zejména to, proč o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti rozhodoval dle daňového řádu, avšak v odůvodnění rozhodnutí o odvolání opírá své závěry o ustanovení zákona o správě daní a poplatků.
21. Stěžejní část žalobní argumentace se týká námitky prekluze práva vyměřit darovací daň. Žalobce má za to, že mu byla daň stanovena po lhůtě k jejímu vyměření (napadené rozhodnutí nabylo právní moci až dne 8. 2. 2020). Na rozdíl od žalovaného totiž míní, že lhůta běžela od konce kalendářního roku, ke kterému se datují právní účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, a nikoliv od konce kalendářního roku, kdy mu vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle žalobce tak tříletá prekluzivní lhůta marně uplynula dne 31. 12. 2003. K tomu opětovně odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, kterou argumentoval už v řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 8 Af 4/2014.
22. Žalobce má dále za to, že žalovaný způsob určení počátku prekluzivní lhůty nedostatečně odůvodnil. Odkaz na příslušné body rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 349/2018 – 60 nelze dle žalobce považovat za náležité odůvodnění.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

23. Žalobce dále brojí proti použití přechodných ustanovení daňového řádu. Připomněl nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14, který zamítl návrh na zrušení § 264 odst. 4 daňového řádu, odkazuje přitom na připojená disentanční stanoviska soudců, kteří danému ustanovení vytykají jeho nepřipustně retroaktivní povahu porušující principy právní jistoty.
24. Konečně k otázce prekluze žalobce namítá, že považuje za neproporcionální, aby lhůty na prekluzi daně byly diametrálně vyšší, než lhůty pro promlčení trestní odpovědnosti u závažných trestných činů. Připomíná, že v jeho případě mu byla daň vyměřena po takřka 20 letech od uzavření darovací smlouvy. Pozdní vyměření daně podle žalobce porušuje princip právní jistoty.
25. Žalobce je nadále přesvědčen, že měl být od daně osvobozen, neboť fakticky šlo o darování z otce na syna, nikoliv mezi sourozenci.
26. Dále žalobce vznesl řadu procesních námitek. Vadným shledává způsob, jakým žalovaný vedl vytykáací řízení. Žádný právní předpis podle něj nezná „dodatek ke zprávě o vytykáacím řízení“, ani původní zpráva, ani dodatek však nereaguje na předchozí vyjádření žalobce. Žalobce připomněl rozdíly mezi vytykáacím řízením a postupem k odstranění pochybností, které je třeba důsledně rozlišovat. Žalovaný však se žalobcem vedl vytykáací řízení namísto postupu k odstranění pochybností. Platební výměr pak byl vydán na podkladě nezákonného postupu. Žalobce navíc předpokládal, že po jednání dne 28. 11. 2011 bude reagováno na jeho námitku stran neexistence institutu dodatku ke zprávě o vytykáacím řízení a dojde k výsledku jím navržených svědků, a že bude postupováno v souladu s § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, považuje postup k odstranění pochybností za neukončený. Se špatně zvoleným postupem správcem daně dle žalobce souvisí i to, že správce daně nevyhověl návrhu na výsledk svědků (ačkoliv z protokolu z jednání dne 28. 2. 2011 lze usuzovat o záměru správce daně výsledky provést). Dále žalobce namítá, že ve správním spisu chybí dokumenty, ze kterých by bylo možno zjistit, proč správce daně neakceptoval jím předložený znalecký posudek. Součástí spisu jsou však záznamy, které se netýkají přímo žalobce, avšak jiných daňových subjektů (paní J. F. a pana J. K., nazvané „kontrola znaleckého posudku“). Žalobce nebyl informován ani o doplnění spisu.
27. Žalobce dále namítá, že mu nebyla řádně doručena výzva k zahájení daňové kontroly, tedy že mu nebylo do schránky vloženo upozornění na možnost vyzvednout si uloženou zásilku na poště (ačkoliv na doručence je uveden opak). Podotýká, že k chybám v doručování na straně pošty dochází běžně. K prokázání vadného doručení navrhoval žalobce reklamační protokol České pošty, případně výsledk své manželky, žalovaný na návrh nereagoval.
28. Vzhledem k neprovedení důkazů navržených žalobcem nevychází napadené rozhodnutí z řádně zjištěného skutkového stavu.

III. Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný podotkl, že žalobní argumentace v nyní posuzované věci je v zásadě totožná, jakou použil žalobce už proti předchozímu rozhodnutí žalovaného o žalobcově odvolání ze dne 21. 11. 2013. Všechny námítky, vyjma nepoužití pozdější právní úpravy na sankcionování pozdního podání daňového přiznání, posoudily soudy jako nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

30. K používání přídomku „ve znění pozdějších předpisů“ a korespondující žalobní námitce žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43, dle kterého může být námitka relevantní, „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 podle žalovaného nedošlo. Správce daně určil daňovou povinnost žalobce dle právních předpisů účinných k rozhodnému datu 27. 12. 2000 a pouze ve výroku platebního výměru uvedl označení předpisu v jeho standardně používané formě, tj. s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“.
31. K námitce nesrozumitelnosti a vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí z důvodu uvedení více různých právních předpisů, dle kterých bylo rozhodováno, žalovaný uvedl, že bylo skutečně rozhodováno dle obou předpisů. V jakých otázkách byl použit jaký předpis, to je seznatelné z odůvodnění rozhodnutí.
32. K námitce neumožnění seznámit se se změnou výroku rozhodnutí žalovaný uvádí, že zákon žádnou takovou povinnost nestanoví. Platební výměr byl změněn zcela v souladu s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku 2 Afs 349/2018 – 60. Změnu výroku tak nelze považovat za překvapivou. Žalobci nebylo odepřeno vyjádřit se k názoru Nejvyššího správního soudu, své odvolání mohl měnit až do vydání napadeného rozhodnutí. Pokud tak neučinil, nelze to klást za vinu žalovanému.
33. K námitce prekluze odkázal žalovaný pouze na body 39 až 44 napadeného rozhodnutí a na body 34 až 41 rozsudku 2 Afs 349/2018 – 60.
34. Ohledně dodatku ke zprávě k vytykácímu řízení zopakoval žalovaný, co uvedl Nejvyšší správní soud v jiném rozsudku týkajícím se žalobce, a to ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60. Správce daně sice pochybil, neboť postupoval v rozporu s § 264 odst. 1 daňového řádu, nicméně pochybení nebylo natolik závažné, aby zapříčinilo nezákonnost platebního výměru. Žalovaný dále připomněl, že okolnosti zahrnuté do dodatku nebyly způsobilé ovlivnit výsledek vytykácího řízení, neboť nijak nevyvracely dosavadní zjištění správce daně. Navíc po vytykáčím řízení byla zahájena daňová kontrola, v rámci které měl žalobce příležitost uplatňovat své další námitky. Nebyl tedy zkrácen na svých procesních právech.
35. K námitce neprovedení důkazů žalovaný uvedl, že žalobcem navrhované důkazy nebyly způsobilé zpochybnit dosud zjištěný skutkový stav, což později uznaly i správní soudy.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

36. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
37. Soud přednostně posoudil námitku uplynutí lhůty pro vyměření daně, neboť případná prekluze daňové povinnosti žalobce je pro soud skutečností, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti (viz například náleží Ústavního soudu ze dne 6. 5. 2009, I. ÚS 1419/07). Předmětnou námitkou se zabýval již Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 349/2018 – 60, avšak ve vztahu k již zrušenému rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29076/13/5000-14401-700796. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí bylo vydáno o Shodu s prvopisem potvrzuje X

více než šest let později, než dříve posuzované rozhodnutí žalovaného, považuje soud za nutné, posoudit námitku znovu.

38. Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani (ve znění účinném do 31. 12. 2010) platilo, že *„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.“*
39. Podle § 22 odst. 1 téhož zákona *„Daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.“* Dle 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.“*
40. Přejícné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu zní *„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. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“*
41. Podle § 148 odst. 2 daňového řádu se lhůta pro stanovení daně *„prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k:*
- b) oznámení rozhodnutí o stanovení daně,*
- d) oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.“*
- Dle odst. 4 písm. a) téhož ustanovení pak lhůta pro stanovení daně neběží po dobu *„řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem“.*
42. Žalobce staví svou argumentaci na výkladu, že prekluzivní lhůty dle § 22 zákona o trojdani počaly plynout od posledního dne kalendářního roku, kdy došlo ke vzniku daňové povinnosti (27. 12. 2000). A nikoliv od posledního dne kalendářního roku, ve kterém bylo možno podat daňové přiznání, jak to předepisuje zákon o trojdani v § 21 odst. 1 písm. b) a jak jej také určil žalovaný. Takto žalobce určil, že tříletá lhůta uplynula posledním dnem roku 2003.
43. K otázce počátku prekluzivní lhůty se zdejší soud, ve vztahu k posuzované daňové povinnosti žalobce, již vyjádřil, a to v rozsudku sp. zn. 8 Af 4/2014, kde shledal, že žalovaný určil počátek lhůty správně. Stejný právní názor, tedy že lhůta počala plynout až od 31. 12. 2005, vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 349/2018 – 60, názor byl tedy pro žalovaného závazný. Žalovaný nemohl v napadeném rozhodnutí stanovit počátek lhůty odlišně.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

44. Podobně také v otázce stavení, respektive přerušení tříleté lhůty, byly pro žalovaného závazné závěry v citovaných rozsudcích. Zdejší soud je proto na tomto místě pouze stručně zopakuje a doplní, přičemž v podrobnostech odkazuje na výše uvedené rozsudky. K prvnímu přerušení došlo dne 16. 9. 2008, kdy správce daně doručil žalobci výzvu k podání daňového přiznání. Nová tříletá lhůta běžela od konce roku 2008. K dalšímu přerušení došlo v důsledku vydání výzvy k odstranění pochybností, lhůta tak měla skončit nejdříve dne 31. 12. 2012. Od účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011) se na běh prekluzivní lhůty vztahuje § 264 odst. 4 daňového řádu. Tříletá lhůta se tak prodloužila o jeden rok doručením platebního výměru dne 9. 7. 2012, a to do 31. 12. 2013. Z těchto východisek vycházel žalovaný v napadeném rozhodnutí a soudy je uznaly za správná. Ani v nyní posuzované věci soud nevidí důvod k jejich přehodnocení, je však nutné přezkoumat, zda k uplynutí prekluzivní lhůty nemohlo dojít později.
45. Původní rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru nabylo právní moci dne 26. 11. 2013. Tím došlo k dalšímu prodloužení lhůty dle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu o další jeden rok, tj. do 31. 12. 2014. Lhůta však neběžela po dobu řízení před správními soudy v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Řízení vedené zdejším soudem pod spisovou značkou 8 Af 4/2014 trvalo od podání žaloby (zdejšímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že se tak stalo dne 27. 1. 2014), kdy do konce tříleté lhůty zbývalo bezmála 11 měsíců. Řízení trvalo až do právní moci rozsudku č. j. 8 Af 4/2014 – 43 dne 11. 10. 2018, poté se lhůta opět rozeběhla na dva týdny, až do podání kasační stížnosti dne 25. 10. 2018, kdy se opět zastavila až do právní moci rozsudku sp. zn. 2 Afs 349/2018 dne 25. 11. 2019. Od tohoto data zbývalo žalovanému z tříleté lhůty k pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně, tedy k vydání napadeného rozhodnutí, více než deset měsíců. Soud proto dospěl k závěru, že žalobci byla pravomocně stanovena darovací daň před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, když napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 8. 2. 2020, kdy dle doručanky ve správním spisu bylo doručeno zmocněnkyni žalobce.
46. Dále se soud zabýval otázkou, zda nebylo napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí maximální desetileté lhůty pro pravomocné vyměření daně. A to s ohledem na ustanovení § 148 daňového řádu. Ten upravuje lhůtu ke stanovení daně v odst. 5 nově tak, že *„lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1“*. Ze systematiky tohoto ustanovení se podává, že se na desetiletou lhůtu nevztahují pravidla pro stavení, respektive prodlužování lhůty pro stanovení daně, která jsou mu předřazena (§ 148 odst. 2 a 3 daňového řádu), přičemž se neuplatní ani starší pravidlo stavící lhůtu po dobu soudního řízení podle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudního řádu správního“).
47. Ustanovení § 41 soudního řádu správního zní: *„Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.“*

48. Rovněž desetiletá lhůta k pravomocnému vyměření daně byla dle názoru zdejšího soudu dodržena. Stavení desetileté lhůty po dobu řízení před správním soudem, pokud počala běžet před účinností daňového řádu, odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, viz například rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 3 Afs 36/2017 – 85: „*Objektivní prekluzivní lhůtu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Objektivní prekluzivní lhůtu, která započala běžet před 1. 1. 2011 tak, jako v projednávané věci, je pak nutno posuzovat podle dosavadních právních předpisů, tzn. včetně § 41 s. ř. s., jehož působnost ve věcech daní zanikla až s účinností daňového řádu. Proto je třeba vycházet z předpokladu, že i v projednávané věci je běh prekluzivní lhůty po dobu soudních řízení staveň (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218).*“ Z poslední doby lze v této otázce odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 – 21: „*Na lhůtu pro stanovení daně, která započala běžet před účinností daňového řádu, tj. před 1. 1. 2011, je nutno použít § 41 s. ř. s., v důsledku kterého dochází ke stavení jejího běhu vždy, když je zahájeno soudní řízení ve věci příslušné daňové povinnosti, a to i tehdy, byla-li soudní řízení zahájena již za účinnosti daňového řádu.*“
49. Na základě výše uvedeného soud konstatuje, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno po lhůtě pro pravomocné vyměření daně. Námitka prekluze práva vyměřit daň není důvodná.
50. Dále se soud zabýval námitkou překvapivosti napadeného rozhodnutí. S ní souvisí námitka, že žalobci nebylo umožněno se ke změně výroku platebního výměru náležitě vyjádřit, změna s ním nebyla předem konzultována, čímž mělo dojít ke zkrácení žalobce na jeho procesních právech. Námitku považuje zdejší soud za zjevně nedůvodnou. Napadené rozhodnutí plně odpovídá závěrům Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 2 Afs 349/2018 – 60, přičemž valnou většinu z nich obsahoval už předchozí rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 4/2014 – 43. O překvapivosti napadeného rozhodnutí tak dle přesvědčení zdejšího soudu nemůže být řeč. Soud v této souvislosti dává za pravdu žalovanému, že žalobci nic nebránilo se k názorům soudu, či k čemukoliv jinému v dané věci, vyjadřovat až do vydání napadeného rozhodnutí, aniž by ho k tomu žalovaný musel zvlášť vyzývat. Prostor pro vyjádření měl žalobce jak před soudy, tak i před správními orgány. O tom, že žalovaný bude muset vydat nové rozhodnutí o jeho odvolání, žalobce jistě věděl. Ostatně byl před soudy řádně zastoupen daňovou poradkyní. Soud nemůže odhlédnout ani od obsahu změny platebního výměru: žalovaný z něj pouze odstranil pasáže o zvýšení daně za pozdní podání daňového přiznání, v dalších částech zůstal platební výměr nezměněn. Změna svědčí výlučně ve prospěch žalobce, jinak k žádnému zásadnímu přehodnocení zjištěného skutkového stavu či právních závěrů nedošlo.
51. Soud dále posuzoval námitku, že napadené rozhodnutí, potažmo platební výměr, odkazují na zrušené právní předpisy, navíc za použití dovětku „ve znění pozdějších předpisů“, aniž by specifikovaly, které znění zákona bylo použito.
52. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu zní: „*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.*“

53. Soud předně připomíná, že ve vztahu k procesním ustanovením platí zásada, že se rozhoduje podle znění platného a účinného v době rozhodnutí. Napadené rozhodnutí bylo vydáno za účinnosti daňového řádu, nutnost použít také úpravu starších právních předpisů (zákona o správě daní a poplatků a zákona o trojdani) plyne z přechodných ustanovení daňového řádu. Stran hmotněprávních ustanovení je situace o něco složitější z důvodu roztržitého právní úpravy, kdy hmotněprávní úprava daní může být obsažena i v procesněprávních předpisech (viz zejména výše rozebíraný § 148 daňového řádu). Pokud se ovšem jedná o formu, jakou musí být citován použitý předpis, odkazuje soud k úpravě náležitostí rozhodnutí v daňovém řádu.
54. Dle § 102 odst. 1 daňového řádu *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 řádný opravný prostředek, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se řádný opravný prostředek podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*
 - g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby,*
 - h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“*
55. Zdejší soud má za to, že napadené rozhodnutí všechny výše uvedené náležitosti obsahuje. Užití výrazu „ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost vydaného rozhodnutí. Zákon vyžaduje uvedení právního předpisu, což v projednávané věci byly daňový řád, zákon o trojdani a zákon o správě daní a poplatků. V tomto ohledu se zdejší soud ztotožňuje s názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 5. 6. 2016, č. j. 1 Afs 24/2013 – 43, 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 přepokládat 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.“ Na výše uvedeném nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 6 A 76/2001 – 143 (citující dále nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99), na který odkázal žalobce, neboť ten se zabývá toliko absencí uvedení odkazu na zákon jako takový, nikoliv jeho konkrétního ustanovení či časové specifikace účinného znění.
56. Ani v použití nejasné zkratky „zákon“ ve výroku napadeného rozhodnutí soud nespátřuje nezákonnost, žalovaný zkratku použil s ohledem na znění výroku platebního výměru, který ji zavedl, a to pouze v té části výroku, kterou měnil znění platebního výměru.

Shodu s prvopisem potvrzuje X

57. S ohledem na výše uvedené, ale také na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí a rozsudků č. j. 8 Af 4/2014 – 43 a č. j. 2 Afs 349/2018 – 60 soud nepovažuje za důvodnou ani námitku, že žalobci není srozumitelné, proč v posuzované věci žalovaný užíval různé právní předpisy, navíc jejich různá znění. Soud neshledal, že by žalovaný postupoval podle nesprávného znění právního předpisu. Naopak postupoval dle právní úpravy, kterou mu předešly použít správní soudy.
58. Další žalobní námitky procesního charakteru jsou v zásadě obdobné k námitkám, které žalobce vznesl už v řízení sp. zn. 8 Af 4/2014. Zdejší soud má za to, že byly dostatečně vypořádány v rozsudcích č. j. 8 Af 4/2014 a č. j. 2 Afs 349/2018 – 60, i v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud ostatně řekl, že *„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“*, s čímž zdejší soud souhlasí. Zdejší soud tedy neshledal důvod procesní námitky posoudit odlišně. V následujícím textu je vypořádává pouze stručně, v podrobnostech odkazuje na rozsudky č. j. 8 Af 4/2014 – 43 a č. j. 2 Afs 349/2018 – 60.
59. K námitce, že vlivem nevyslechnutí svědků nebyl řádně zjištěn skutkový stav, konkrétně materiální podstata darovací smlouvy, soud podotýká, že obsah darovací smlouvy je zcela jednoznačný, stejně jako fakt, že pouze bratr žalobce jako aktuální vlastník nemovitostí byl oprávněn je na žalobce převést. Soud se nedomnívá, že by jakékoliv vysvětlení bratra či matky žalovaného bylo způsobilé zjištěný skutkový stav zvrátit. Vůle otce žalobce, který v rozhodné době nebyl vlastníkem darovaných nemovitostí, není pro posouzení daňové povinnosti žalobce rozhodná, stejně jako důvod darování nemovitostí.
60. K námitce nesprávného ukončení vytýkacího řízení soud připomíná, že správní soudy v rozsudcích č. j. 8 Af 4/2014 – 43 a č. j. 2 Afs 349/2018 – 60 žalobcem popsany postup správce daně nepovažovaly za důvod ke zrušení rozhodnutí. Forma ukončení vytýkacího řízení sice zcela neodpovídala ustanovením daňového řádu, ke zkrácení žalobce na jeho právech však nedošlo.
61. 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.“*
62. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu *„O průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše 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.“*
63. Zatímco starší právní úprava počítala s tím, že po skončení vytýkacího řízení bude vydán platební výměr, daňový řád umožňuje správci daně v případě neúspěšného postupu k odstranění pochybností (tedy v případě neodstranění pochybností) zahájit daňovou kontrolu. Tak tomu bylo i v případě žalobce. Návrhy a námitky, o kterých má žalobce za to, že mu nebylo umožněno je podat, mohl vznášet právě v rámci daňové kontroly, ale i mimo ni.
64. K námitkám souvisejícím s nedoručením výzvy k zahájení daňové kontroly soud předně podotýká, že o tvrzené neúčinnosti doručení výzvy bylo rozhodnuto v samostatném

Shodu s prvopisem potvrzuje X

řízení, které skončilo pravomocným rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26149/13/5000-14501-711438, které konstatovalo, že pro vyslovení neúčinnosti nebyly splněny podmínky. Soud nemá důvod tento závěr zpochybňovat, ve správním spisu ostatně ani nenalezl žádný důkaz, který by byl způsobilý vyvrátit údaje na doručence k výzvě k zahájení daňové kontroly.

65. Jako nedůvodnou shledal soud také námitku, že žalobce nebyl informován o doplněních spisu. Není povinností žalovaného, ani správce daně, informovat daňové subjekty o každém doplnění spisu. Nadto nic nenasvědčuje tomu, že by žalobci bylo bráněno do spisu nahlížet, resp. žalobce měl možnost před rozhodnutím věci se se spisovým materiálem seznámit.

V. Závěr

66. Žalobce se svými námitkami neuspěl. Jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.

67. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního 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, 31. ledna 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje X

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X