



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudců Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Ing. Jana Kratochvíla, L.L.M., Ph.D. ve věci

žalobce

J. J.

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

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2019, č. j. 17729/19/5100-31461-709097,

**takto:**

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.



8. Proti rozsudku městského soudu žalobce podal kasační stížnost, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60. Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29073/13/5000-14401-700796, s tím že sankce za pozdní podání daňového přiznání v maximální výši 10 % podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb. byla uložena v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny, neboť pro žalobce byla výhodnější pozdější úprava, tedy úprava obsažená v § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) umožňující stanovit sankci za opožděné podání daňového přiznání nejvýše do 5 % stanovené daně.
9. Žalovaný v dalším řízení opětovně přezkoumal podané odvolání, jsa vázán závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem a nově rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím tak, že text výroku platebního výměru:

*„Ve věci čj. Katastrálního úřadu: V – 16039/2001-101*

*tj. bezúplatného nabytí spoluvlastnického podílu 1/20 na nemovitostech: a) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, b) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, c) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, d) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, e) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, vše v katastrálním území X, obec X, f) dům čp. X na pozemku parc. č. X a X a pozemek parc. č. X, vše v katastrálním území X, obec X; dárce: Ing. J. J., r.č. X Shora uvedený správce daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) a podle § 139 ve spojení s § 147, § 90 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „daňový řád“),*

*daňovému subjektu v y m ě ř u j e k úhradě daní darovací ve výši 837 974 Kč, slovy osmsetřicetsetmdesátčtyři Kč, zvýšení daně podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s ust. § 264 odst. 12 daňového řádu za pozdní podání k dani: 83 797 Kč, daň darovací včetně zvýšení 921 771 Kč slovy devětsetdvacetjednatísícsetmdesátjedna Kč.*

*Daň darovací je splatná do 30 dnů ode dne doručení toho platebního výměru (§ 18 odst. 1 zákona) na účet správce daně: číslo: 7747 - 7625011/0710 IBAN: CZ38 071 0077 4700 0762 5011 BIC: CNBACZPP konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka variabilní symbol: 5804091931 pokud nebude uhrazena jiným způsobem podle ust. § 163 odst. 3 daňového řádu.“*

**Nahradil textem:**

*„Ve věci čj. Katastrálního úřadu: V – 16039/2001-101*

*tj. bezúplatného nabytí spoluvlastnického podílu 1/20 na nemovitostech: a) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, b) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, c) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, d) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, e) dům čp. X na pozemku parc. č. X a pozemek parc. č. X, vše v katastrálním území X, obec X, f) dům čp. X na pozemku parc. č. X a X a pozemek parc. č. X, vše v katastrálním území X, obec X; dárce: Ing. J. J., r.č. X Shora uvedený správce daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) a podle § 139 ve spojení s § 147, § 90 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „daňový řád“),*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňovému subjektu v y m ě ř u j e k úhradě daň darovací ve výši 837 974 Kč, slovy osmsettřicetšesttisícdevětsetšedesátčtyři Kč.

Daň darovací je splatná do 30 dnů ode dne doručení tohoto platebního výměru (§ 18 odst. 1 zákona) na účet správce daně: číslo: 7747-77628031/0710, IBAN: CZ67 0710 0077 4700 7762 8031 BIC: CNBACZPP konstantní symbol: 1148 – převodní příkaz, 1149 – poštovní poukázka, variabilní symbol: 5804091931 pokud nebude uhrazena jiným způsobem podle ust. § 163 odst. 3 daňového řádu.“

## II.

### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

10. **Žalobce v prvé žalobní námitce namítl neurčitost výroku napadeného rozhodnutí.**
11. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká, že žalovaný ve výroku rozhodnutí o odvolání odkazuje na platební výměr, kterým byla dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti a zavádí zkratku (dále též jen „zákon č. 357/1992 Sb.“) Datum vzniku daňové povinnosti není z výroku rozhodnutí odvolání zřejmý, je zde uvedeno pouze č. j. katastrálního úřadu, a to V-16039/2001-10. Žalobce vychází z toho, že jeho daňová povinnost vznikla ke dni právních účinků vkladu 2. 7. 2001, a tudíž zkratka použitá žalovaným „zákon č. 357/1992 Sb.“ obsahuje všechny novelizace právního předpisu platné a účinné ke dni 2. 7. 2001.
12. Žalovaný v novém výroku platebního výměru uvádí, že daň darovací ve výši 837 974 Kč byla vyměřena podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů a zavádí zkratku pro tento právní předpis - dále jen „zákon“. Ze zkratky „ve znění pozdějších předpisů“ tedy podle názoru žalobce vyplývá, že tak bylo rozhodováno dle zákona ve znění pozdějších předpisů ke dni vydání rozhodnutí o odvolání, tj. k 14. 5. 2019, přičemž není žalovaným uvedeno, zda ve znění platných či účinných právních předpisů. Je však také možné, že ze zkratky žalovaného „ve znění pozdějších předpisů“ uvedené v rozhodnutí o odvolání ve zmíněném výroku platebního výměru vyplývá, že tak bylo rozhodováno dle zákona ve znění pozdějších předpisů ke dni vydání platebního výměru, tj. k datu 27. 6. 2012.
13. Vzhledem k tomu, že znění zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ode dne 2. 7. 2001 do dne 14. 5. 2019 doznalo podstatných změn, tak žalobce považuje výrok rozhodnutí o odvolání za nesrozumitelný, když není zřejmé, dle kterého znění hmotněprávního předpisu byla věc žalovaným posouzena a který právní předpis je dle žalovaného pro věc relevantní.
14. **Ve druhé žalobní námitce žalobce namítl nezákonnosti změněného výroku platebního výměru žalovaným v důsledku aplikace neúčinného hmotněprávního předpisu.**
15. Jak v podané žalobě uvedl, žalovaný změnil výrok platebního výměru na daň darovací dle darovací smlouvy tak, že nově uvedl, že o daňové povinnosti na dani darovací bylo rozhodnuto dle „zákona“. Takový odkaz ve výroku rozhodnutí o odvolání podle žalobce může znamenat dvě varianty, a to, buď že darovací daň dle darovací smlouvy byla stanovena dle znění zákona ke dni 14. 5. 2019, anebo dle znění zákona ke dni 14. 5. 2019.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

16. Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku. V dané věci, tj. vkladu práva dle darovací smlouvy provedeného katastrálním úřadem pod č. j: V-16039/2001-101 nastaly právní účinky k datu 2. 7. 2001. Pokud tedy bylo rozhodnuto o daňové povinnosti vážící se k tomuto vkladu práva, pak mělo být aplikováno znění zákona k datu 2. 7. 2001.
17. Žalobce namítl, že žalovaný na projednávanou věc aplikoval znění zákona k datu 27. 6. 2012 eventuálně znění zákona k datu 14. 5. 2019, a jedná se tedy o nepřípustnou pravou retroaktivitu. Platební výměr na daň darovací je tedy nezákonný, protože bylo rozhodováno dle zákonných předpisů, které k datu 2. 7. 2001 nebyly ani platné a ani účinné.
18. Ačkoli žalobce tyto skutečnosti namítl již v podaném odvolání, k námitkám žalobce žalovaný vady platebního výměru neodstranil a neopravil výrok platebního výměru a nezákonný výrok (s chybným odkazem na hmotněprávní předpis, dle, kterého bylo rozhodováno) ponechal beze změny. Takový postup však daňový řád nepřipouští, žalovaný překročil zákonné mantinely přezkumu v rámci odvolání a způsobu rozhodnutí o odvolání dle ust. § 116 odst. 1 daňového řádu.
19. **Ve třetí žalobní námitce žalobce namítl neurčitost výroku platebního výměru pro absenci všech procesních předpisů.**
20. Již v podaném odvolání žalobce namítal, že v platebním výměru na daň darovací shledává rozpor mezi výrokem a odůvodněním. Z výroku platebního výměru vyplývá, že o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti bylo rozhodováno dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (obdobně i změněný výrok platebního výměru žalovaným v rozhodnutí o odvolání), avšak v odůvodnění rozhodnutí o odvolání se žalovaný opírá své závěry o některá hmotněprávní ustanovení a ustanovení procesní zákona o správě daní a poplatků. Tato skutečnost činí rozhodnutí o odvolání vnitřně rozporným.
21. Ve výroku původního platebního výměru se odkaz na zákon o správě daní a poplatků vyskytuje pouze ve vztahu k vyměřenému zvýšení daně, nikoliv k vyměřené vlastní daňové povinnosti na dani darovací. V rozhodnutí o odvolání byl výrok platebního výměru žalovaným změněn tak, že zvýšení daně a odkaz na zákon o správě daní a poplatků byl vypuštěn. Není tedy pravdivé tvrzení žalovaného v bodu [36] rozhodnutí o odvolání, že výrok pravomocného platebního výměru obsahuje odkaz na příslušnou právní úpravu – na zákon č. 337/1992 Sb.
22. Žalobce v souvislosti s tím dále namítl, že v odvolacím řízení byl porušen čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, konkrétně ústavněprávní zásada projednací a zásada ústnosti. Přestože v rámci odvolacího řízení došlo ke změně výroku platebního výměru, nebylo žalobci umožněno, aby se ke změně nového znění výroku platebního výměru vyjádřil, a to přesto, že jeho odvolací námitky směřovaly k neurčitosti a nezákonnosti procesních a hmotněprávních předpisů uvedených ve výroku původního platebního výměru.
23. Žalobci nebylo umožněno se k věci v průběhu odvolacího řízení vyjádřit a doplnit odvolací důvody a reagovat na změněný výrok platebního výměru. Odepření ústavněprávního práva na vyjádření se k věci pak bylo ze strany žalovaného účelové, a to s ohledem na nelegitimní úmysl žalovaného přetrhnout vydáním rozhodnutí o odvolání běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písmeno d) daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že se jedná o věc z roku 2001, tzn. již 18 let starou.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

24. Dále žalobce namítl, že žalovaný se nevyjádřil k námitce, že o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti bylo rozhodováno dle daňového řádu, avšak v odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný opírá své závěry o některá hmotněprávní ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Obdobně nebylo zdůvodněno, proč výzva k zahájení vytykácího řízení byla posouzena taktéž dle znění zákona o správě daní a poplatků ve znění jeho novelizací ke k 31. 10. 2010. Rozhodnutí o odvolání o odvolání a platební výměr nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech.
25. **Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl prekluzi práva daň darovací vyměřit.**
26. Daňová povinnost vznikla ke dni právních účinků vkladu, tj. k datu 2. 7. 2001, hmotněprávní lhůtu pro prekluzi daně upravovalo ust. § 22 dle znění zákona ke dni 2. 7. 2001 Vzhledem k tomu, že správce daně neučinil žádný úkon, kterým by protrhl lhůtu, tak možnost vyměřit daň darovací dle teorie 3+0 (dle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07) marně uplynula dne 31. 12. 2004.
27. Žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým žalovaný posoudil běh subjektivní lhůty pro vyměření daně (bod 39 rozhodnutí) ani běh desetileté lhůty objektivní pod bodem 40 napadeného rozhodnutí.
28. Jak žalobce uvedl, povinnost podat daňové přiznání vznikla dne 2. 7. 2001, prekluzivní lhůta započala běžet dne 2. 7. 2001 a lhůta pro vyměření daně dle § 22 odst. 1 zákona uplynula 31. 12. 2004. Žalovaný chybně zaměňuje okamžik povinnosti podat daňové přiznání se lhůtou stanovenou pro podání daňového přiznání. Tento výklad žalobce s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu označil za extenzivní a nepřípustný. Jelikož do marného uplynutí lhůty pro vyměření daně, tj. do dne 31. 12. 2004 nebyl učiněn žádný úkon, který by tuto lhůtu přerušil ve smyslu ustanovení § 22 odst. 2 zákona, lhůta nebyla ani stavěna. Výzva k podání přiznání byla žalobci doručena až dne 16. 9. 2008, tj. až po uplynutí lhůty pro vyměření daně.
29. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, žalobce dále namítl, že počátek běhu prekluzivní lhůty u daně darovací dle darovací smlouvy započal běžet ke dni od vzniku daňové povinnosti ve věci žalobce, tj. dne 2. 7. 2011, tj. dnem právních účinků vkladu darovací smlouvy a nabytí práva vlastnického k nemovitostem dle darovací smlouvy žalobce. Nikoliv až o doručení darovací smlouvy katastrálním úřadem.
30. Pokud jde o plynutí objektivní prekluzivní lhůty, žalobce odkázal na závěry pléna Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl.18/14, s tím že ani kombinace přechodných ustanovení daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků nemůže přesáhnout objektivní desetiletou lhůtu.
31. **V páté žalobní námitce žalobce vytyká správci daně vady ve vedeném řízení.**
32. Žalobce namítl, že odůvodnění výroku platebního výměru na dani darovací se zakládá na nepravdivých skutečnostech. Žádný z právních předpisů neumožňuje, aby správce daně vystavoval dodatky ke zprávě o vytykáčím řízení, pokud tak učinil, porušil tak zásadu legality výkonu státní moci a legitimní očekávání žalobce. Žalobce namítl, že za současného skutkového stavu jsou zde dva platné úřední dokumenty správce daně, které se ke stejné otázce – zda žalobce reagoval na výzvu správce daně či nikoliv – vyjadřují zásadně rozdílně a zároveň neobsahují reakci správce daně na vyjádření žalobce. Povinností správce

daně po zjištění svého pochybení bylo původní zprávu o vytýkacím řízení č. j. 361675/10/001961106476 pro vady řízení zrušit.

33. Žalobce dále namítl, že správce daně nebyl oprávněn po 1. 1. 2011 vést s žalobcem vytýkací řízení, natož na základě vedeného vytýkacího řízení stanovit darovací daň platebním výměrem. Platební výměr byl vydán na základě vytýkacího řízení, a nikoliv na základě postupu pro odstranění pochybností, nejednalo se o zákonem předvídaný postup a v důsledku takto nezákonně vedeného řízení bylo žalobci odepřeno právo na seznámení se s věcí a vyjádření se věcí. Žalobce v tom shledává porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
34. Žalobci nebylo umožněno řádné projednání postupu k odstranění pochybností dle § 90, když mu dne 28. 11. 2011, tzn. již za účinnosti daňového řádu, na jednání nebyl předložen výsledek postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu, či protokol nebo úřední záznam dle § 90 odst. 1 daňového řádu, ale zpráva o vytýkacím řízení a dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení. Takové písemnosti však daňový řád nezná, a tudíž se jednalo o nezákonné listiny.
35. Žalobce navrhl, aby soud provedl důkaz zvukovým záznamem z jednání ze dne 28. 11. 2011 s tím, že ač byl předmět jednání nazván jako projednání zpráv o vytýkacím řízení, tak z vlastního průběhu jednání, tak jak je zapsán v protokolu, který je veřejnou listinou, je zřejmé, že k žádnému projednání těchto zpráv, event. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, nedošlo. Z protokolu neplyne, že by byl s žalobcem projednán výsledek postupu k odstranění pochybností a ani, že by tento postup k odstranění pochybností, byl již správcem daně ukončen. Neplyne z něj ani žádná přezkoumatelná správní úvaha, jak se správce daně vypořádal s písemným vyjádřením žalobce k pochybnostem správce daně doručeným dne 8. 7. 2010 na Finanční úřad pro Prahu 1
36. K tomu žalobce dále uvedl, že výzvou k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2009, č. j. 367799/09/001961106476, byl vyzván, aby se zejména vyjádřil k tomu, zda akceptuje cenu 15 3281 188,50 Kč jako základ daně darovací. Ve svém vyjádření ze dne 8. 7. 2010 žalobce uvedl stručnou větu, že tuto cenu neakceptuje. Žalobce považuje základ daně za chybně stanovený, avšak nebylo mu umožněno se v rámci konečného projednání k této otázce hmotného práva vyjádřit.
37. Procesní pochybení správce daně mělo vliv na práva a povinnosti žalobce. Žalobce očekával, že po jednání dne 28. 11. 2011 bude reagováno na jeho námitku, že daňový řád nezná písemnost nazvanou dodatek zprávy o vytýkacím řízení, důvodně očekával, že bude sepsán řádný protokol o postupu k odstranění pochybností, který s ním bude řádně projednán, zvláště pak, když s předloženými písemnostmi žalobce nesouhlasil a zároveň na jednání navrhl výslech svědků, kteří měli dosvědčit skutečný obsah právního úkonu, kterým došlo k změně vlastnického práva u nemovitostí. Přístup, který správce daně zvolil, byl rozporný s ústavněprávní zásadou projednací a porušil legitimní očekávání žalobce.
38. Žalobci bylo odepřeno právo vyjádřit se k stanovenému základu daně a prokázat svá tvrzení. Žalobce nebyl ani seznámen o tom, že tento úkon je úkonem posledním v rámci postupu pro odstranění pochybností, protokol neobsahoval výslovné stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 8. 7. 2010, naopak z protokolu vyplývalo, že bude vedeno další řízení a až následně má dojít k projednání závěrečného dokumentu.

39. **V šesté žalobní námitce žalobce namítá vady řízení před správcem daně – daňová kontrola.**
40. Jak v podané žalobě uvedl, za podstatnou vadu vyměřovacího řízení, pokládá, že jako svědci nebyli vyslechnuti bratr a matka žalobce. Z výroku platebního výměru v rozhodnutí o odvolání vyplývá, že daň nebyla stanovena dle pomůcek, ale dle dokazování. Žalobce považuje za neodůvodněné tvrzení žalovaného v bodu [47] rozhodnutí o odvolání, že zjištěný skutkový stav nemohl být výsledkem navržených osob nijak zpochybněn. Naopak zápis práva vlastnického v katastru nemovitostí má pouze deklaratorní charakter. Otázka darovacích smluv pouze jednomu z bratrů, aniž by tato situace byla zohledněna v rámci dědického řízení, zpochybňuje platnost těchto darovacích smluv pouze jednomu z bratrů. Skutkový stav tedy nebyl zjištěn správně a úplně, naopak výsledkem navržených osob mohl být zpochybněn.
41. Skutečnost, že byla vydána písemnost č. j. 182613/12/001966106476 ze dne 11. 6. 2012 se žalobce dozvěděl až z obsahu odůvodnění platebního výměru. V této věci podal žádost o vyslovení neúčinnosti doručení dne 2. 11. 2012. O žádosti bylo rozhodnuto zamítnutím. Žalobce se odvolal. O věci vydal žalovaný rozhodnutí dne 24. 10. 2013, č. j. 26149/13/5000-14501-711438; žalovaný odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2013 nebylo možno podat odvolání, když rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013 upravovalo procesní otázky o průběhu řízení a námitky lze tedy uplatnit až v této žalobě.
42. Žalobce po vydání rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013 doplnil své odvolání proti platebnímu výměru. Namítal, že mu nebyla doručena řádně výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 11. 5. 2012 Finančního úřadu pro Prahu 1, evidovaná pod č. j. 182618/12/001966106476, jež byla dle názoru správce daně žalobci doručena marným uplynutím úložní lhůty dne 24. 5. 2012. Žalobce žádnou takovou poštovní zásilku neobdržel. Žádná doporučená zásilka toho dne 24. 5. 2012, respektive 25. 5. 2012 mu nebyla do jeho poštovní schránky vložena. Po seznámení se s odůvodněním platebního výměru na daň darovací podal reklamaci na Českou poštu s.p. pobočka Zábřeh, aby zjistil, jak mu tato zásilka byla doručována. K důkazům žalobce navrhl připsání o vyřízení reklamace.
43. Jak žalobce v podané žalobě podrobně vylíčil, dne 2. 11. 2012 podal žádost o vyslovení neúčinnosti doručení výzvy č. j. 182618/12/001966106476. O žádosti bylo rozhodnuto rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Praha ze dne 07. 08. 2013, č. j. 4435580/13/2001-24402-106476 tak, že žádost byla zamítnuta. Jako základ pro rozhodování byla správcem daně považována doručenka, s jejím obsahem však nebyl žalobce nikdy seznámen a správce daně se nevypořádal přezkoumatelně s podmínkami neúčinnosti doručení a jejich aplikací na žalobcovu žádost. Proti rozhodnutí o žádosti bylo dne 11. 9. 2013 podáno odvolání, kde bylo navrženo zrušit rozhodnutí o žádosti pro nezákonnost. O odvolání nezvykle rychle a v rozporu se svou ustálenou správní praxí rozhodl žalovaný v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26149/13/5000-14501-711438.
44. Vzhledem k tomu, že se jednalo o procesní rozhodnutí, tak žalobce uplatnil námitky v odvolání ve věci. Žalobce namítal, že rozhodnutí OFŘ bylo vydáno v rozporu se zásadou součinnosti a žalobce nebyl informován, že věc je postoupena z územního pracoviště na odvolací orgán. V tomto rozsahu je pro něj vydání nadřízeným správcem daně překvapivé. Žalobce namítal, že rozhodnutí OFŘ bylo vydáno v rozporu se zásadou projednací, kdy mu nebylo přiznáno prvostupňovým a druhostupňovým správcem daně právo seznámit se

s důkazními prostředky. Z odůvodnění je zřejmé, že výrok je založen na veřejné listině - doručence, nicméně žalobce s ní nikdy nebyl seznámen, nemohl se k ní nikdy vyjádřit, a tak namítat případné její pochybení a prokazovat opak. Za takového stavu věci považuje žalobce rozhodnutí OFŘ a rozhodnutí o odvolání o žádosti za nezákonné, předčasné, kdy nedošlo k řádnému zjištění skutkového stavu, protože žalobce byl opomenut a s důkazními prostředky nebyl řádně seznámen.

45. Žalovaný v bodu [50] napadeného rozhodnutí uvádí, že institut neúčinnosti doručení zmírňuje tvrdost daňového řádu a případné negativní dopady právní fikce doručení. Pro faktické uplatnění liberačního instrumentu vyslovení neúčinnosti doručení je však bezpodmínečně nutné, aby u adresáta doručované písemnosti, byly naplněny zákonem explicitně předvídatelné předpoklady – ze závažného a předem nepředvídatelného důvodu. Žalobce namítá, že žalovaný po něm požaduje prokázat neexistenci skutečnosti, takový postup je však nepřiměřený (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 7. 4. 2010 sp zn I. ÚS 22/10.)
46. Žalovaný neosvětlil, proč zjištěný skutkový stav nemohl být vzhledem ke všem již uvedeným skutečnostem provedením daňové kontroly, respektive výsledkem navržených osob nijak zpochybněn. Žalovaný však nenabídl žádnou správní úvahu, kde by rozvedl řádně všechny důvody, které ho k takovému závěru pro žalobce vedly. Žalovaný se spokojil s pouhým konstatováním svého názoru a rezignoval na řádné odůvodnění. Bylo však nutno řádně dokončit zahájené vytykáací řízení, a to seznámením žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností, kdy v protokolu bude seznatelná správní úvaha o všech zjištěních a důkazních prostředcích, přičemž zde budou jednotlivé důkazy posuzovány jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a bude přihlédnuto ke všemu, co ve vyměřovacím řízení, respektive nalézacím řízení vyšlo najevo. Přičemž správce daně je povinen při hodnocení důkazních prostředků vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Když však řízení nebylo vedeno v zákonných mantinelech, tak jeho závěry prezentované v platebním výměru nemohu obstat.
47. Dojde-li stanovení daně výlučně na základě výsledků kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. V daném případě, však takové písemnosti neexistují – ani protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, a ani zpráva o daňové kontrole, které by odůvodnily výrok platebního výměru na daň darovací, přičemž pokud správce daně odkazuje v platebním výměru na zprávu o vytykáacím řízení doplněnou dodatkem číslo 1, tak tyto písemnosti jsou ve vzájemném rozporu. Za takového stavu považuje žalobce platební výměr na daň darovací za nezákonný, pro absenci řádného odůvodnění výše daňové povinnosti. Platební výměr na daň darovací (ani protokol) neobsahuje žádné konkrétní důvody, proč byla daň žalobci stanovena právě ve výši 837.974 Kč, neobsahuje žádnou správní úvahu správce daně, která by osvětlovala hmotněprávní rovinu výroku platebního výměru na daň darovací, není zřejmé, k jakému datu byl stanovený základ daně pro daň darovací a příslušenství. Není zřejmé a ani ze spisové dokumentace nevyplývalo, jak správce daně určil stanovený termín pro podání příznání 25. 5. 2005 (při nahlížení do spisu se zde žádný důkazní prostředek nenacházel). Žalobce za daného právního stavu nebyl schopen precizovat jak odvolací, tak i žalobní námítky, proti vlastní daňové povinnosti také z

důvodu, že neexistuje žádná písemnost správce daně, která by jasně a bezpochyby uvedla správní úvahu správce daně, která vedla k vyměření daně darovací ve výši 837.974 Kč.

48. Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě uvedl, že postupoval zcela v souladu se zákonem, jakož i právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v rozhodnutí o odvolání zohlednil právní úpravu, která je ve vztahu k sankci pro žalobce příznivější, tzn., změnil výrok platebního výměru tak, že stanovil výši daně bez zvýšení.
49. K žalobním námitkám pak uvedl, že ve výroku rozhodnutí o odvolání se zákon č. 357/1992 Sb. vyskytuje v obou výše uvedených podobách, tedy jak s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“, tak „ve znění účinném ke dni, kdy nastala skutečnost, která je v daném případě předmětem daně darovací“. Celý výrok je ovšem dle názoru žalovaného vykládat v jeho souvislostech. Zákon č. 357/1992 Sb. s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“ je ve výroku rozhodnutí o odvolání uveden jako citace odvoláním přezkoumávaného platebního výměru, který skutečně ve svém výroku obsahuje formulaci „... podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) ...“. Žalovaný tedy takto označený zákon č. 357/1992 Sb. uvedl pouze za cílem specifikace rozhodnutí, které bylo žalovaným v rámci odvolacího řízení přezkoumáváno, a jako konkrétní část textu výroku platebního výměru, která byla žalovaným nahrazena, nikoli jako právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno.
50. S odvoláním na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013-43, žalovaný dále uvedl, že správce daně určil daňovou povinnost žalobce dle právních předpisů účinných k rozhodnému datu (2. 7. 2001) a pouze ve výroku uvedl tento předpis v jeho standardně používané formě, tedy s přídomkem „ve znění pozdějších předpisů“. Vzhledem k tomu, že v případě žalobce jde o řízení, které bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a ukončeno za účinnosti daňového řádu, bylo nezbytné ve výroku rozhodnutí uvést odkaz na všechny příslušné právní předpisy. Této povinnosti dostali správce daně i žalovaný. Odkazy na zákon o správě daní a poplatků v odůvodnění rozhodnutí o odvolání jsou pak logicky v textu uvedeny s ohledem na výše uvedené.
51. K námitce žalobce, že mu před změnou výroku v rámci odvolacího řízení nebylo umožněno se k ní vyjádřit, žalovaný uvedl, že zákon žádnou takovou povinnost neukládá. Dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. O takovou situaci se však v nyní posuzovaném případě nejedná. Žalovaný ani neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru ovlivňujícímu rozhodnutí v neprospěch žalobce, nebyl tedy povinen před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit žalobce s takovými skutečnostmi. Žalovaný pouze v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveném ve zrušujícím rozsudku, jenž byl žalobci znám, změnil platební výměr tak, že z jeho výroku odejmul zvýšení daně. Nelze se pak ztotožnit ani s tvrzením žalobce, že by mu nebylo umožněno doplnit odvolací důvody. V souladu s ustanovením § 111 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn až do vydání rozhodnutí o odvolání dle libosti své odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Skutečnost, že svého práva předvídaného ustanovením § 111 odst. 2 daňového řádu žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.



X, domu č. p. X se stavební parcelou č. X vše zapsané na LV X pro k. ú. X, dále domu č. p. X se stavební parcelou č. X zapsaného na LV č. X pro k. ú. X. Vklad práva byl povolen rozhodnutím katastrálního úřadu č. j. V-16039/2001-101 a zapsán v katastru nemovitostí dne 7. 4. 2005 s právními účinky vkladu dne 2. 7. 2001. Rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 25. 4. 2005.

57. Dne 10. 9. 2008 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání ve věci rozhodnutí katastrálního úřadu č. j. V-16039/2001-101, tedy bezúplatného nabytí shora uvedeného spoluvlastnického podílu. Podle dokladu o doručení byla výzva doručena žalobci dne 16. 9. 2008.
58. Žalobce podal přiznání k dani darovací dne 5. 11. 2008, v přiznání uvedl jako osobu dárce J. J., nar. X, svého otce a cenu nemovitostí 6 984 982 Kč.
59. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 1. 12. 2009, č. j. 367799/09/001961106476, doručenou zmocněnkyni žalobce dne 17. 12. 2009 správce daně oznámil žalobci, že shledal nesrovnalost týkající se osoby dárce a cen nemovitostí. Jak vyplývá z uvedené výzvy, žalobce označil jako dárce otce, cena nemovitostí byla uvedena podle znaleckých posudků. Správce daně stanovil cenu podílu na celkovou částku 15 328 188,50 Kč a vyzval žalobce, aby se ve lhůtě 15 dnů vyjádřil ke vzniklým pochybnostem a současně sdělil, zda akceptuje uvedenou cenu podílu. Byl zároveň poučen o následcích nevyhovění výzvě.
60. Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2010, č. j. 71326/10/001961106476, správce daně vyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k odstranění pochybností a lhůtu prodloužil do 30. 4. 2010. Rozhodnutí bylo doručeno přímo žalobci dne 10. 3. 2010 a zmocněnkyni žalobce dne 19. 3. 2010.
61. Dne 29. 4. 2010 se ve věci konalo ústní jednání, následně žalobce požádal o prodloužení lhůty k odstranění pochybností, rozhodnutím ze dne 17. 6. 2010, č. j. 207295/10/001961106476, byla žádost zamítnuta.
62. Jak soud zjistil ze zprávy o vytykáacím řízení ze dne 22. 12. 2010, č. j. 207295/10/001961106476, správce daně zahájil ve věci vytykáacím řízení a dospěl k závěru, že daňový subjekt (žalobce) neprokázal své tvrzení, že dárce je jeho otec a nevyvrátil současně závěry správce daně, že darujícím byl bratr žalobce. Správce daně proto uzavřel, že daň bude vyměřena sazbou podle § 13 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění platném k datu nabytí majetku, současně provedl přepočtení znaleckých posudků a určil cenu majetku jako základ daně ve výši 15 328 188,50 Kč s tím, že darovací daň bude vyměřena ve výši 837 974 Kč. Žalobce v rámci vyjádření daňového subjektu sdělil, že skutečným dárce je jeho otec, neboť ten se za svého života rozhodl darovat nemovitosti nabyté v restituci oběma bratrům. Pro rodinné neshody k tomu nedošlo, byla to však otcova vůle a proto po jeho smrti daroval bratr Jiří žalobci 50% podíl, tím splnil otcovo přání. Žalobce rovněž odmítl akceptovat určenou cenu nemovitostí 15 328 188 Kč.
63. V rámci ústního jednání konaného dne 28. 11. 2011, žalobce namítl, že daňové řízení nezná písemnost nazvanou dodatek zprávy o vytykáacím řízení. Vzhledem k obsahu výsledků vytykáacím řízení, s nimiž žalobce nesouhlasil, navrhl výslech svědků J. J. a J. J., kteří se měli vyjádřit ke skutečnému obsahu právních úkonů vedoucích k převodu nemovitosti. Současně žalobce požádal o prominutí daně.
64. Výzvou č. j. 182613/12/001966106476 ze dne 9. 5. 2012 správce daně vyzval žalobce k zahájení daňové kontroly a to v rozsahu tvrzení o osobě dárce v přiznání k dani darovací.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

65. Platebním výměrem ze dne 27. 6. 2012, č. j. 349545/12/001966106476, vydal správce daně platební výměr na daň darovací ve věci vedené u katastrálního úřadu: V – 16039/2001-101, tj. bezúplatného nabytí spoluvlastnického podílu 1/20 na shora uvedených nemovitostech. Ve výroku platebního výměru se uvádí: „...*správce daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)* a podle § 139 ve spojení s § 147, §90 a §264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňovému subjektu vyměřuje k úhradě daň darovací ve výši 837 974,-Kč, zvýšení daně podle § 68 zákona č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu za pozdní podání k dani 83 797,-Kč.“
66. Jak se podává z odůvodnění rozhodnutí, doručením výzvy k odstranění pochybností o správnosti daňového přiznání k dani darovací, zahájil správce daně 17. 12. 2009 vytýkácí řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt pochybnosti neodstranil, výsledek vytýkácího řízení mu byl sdělen zprávou o vytýkáčím řízení ze dne 22. 12. 2010, doplněnou 1. Dodatkem ze dne 13. 1. 2011. Výsledek vytýkáčím řízení byl projednán při ústním jednání dne 28. 2. 2011, při němž daňový subjekt podal podle § 90 odst. 2 daňového řádu návrh na pokračování v dokazování. Správce daně podle § 90 odst. 3 daňového řádu předvolal daňový subjekt k zahájení daňové kontroly, jelikož se ani na opakované předvolání daňový subjekt nedostavil, vydal správce daně dne 11. 5. 2012 výzvu k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, která byla daňovému subjektu doručena marným uplynutím úložní lhůty dne 24. 5. 2012. Daňový subjekt nesplnil povinnost uloženou § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu ve stanovené patnáctidenní lhůtě nesdělil den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, ani nesdělil závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět. Z uvedených důvodů správce daně rozhodl na základě skutečností uvedených ve zprávě o vytýkáčím řízení, stanovil žalobci daň a rozhodl o zvýšení daně.
67. Proti platebnímu výměru žalobce podal dne 7. 8. 2012 odvolání, doplněné podáním ze dne 2. 11. 2012, současně požádal o posečkání s úhradou daně. Žalobce dne 2. 11. 2012 zároveň podal žádost o vyslovení neúčinnosti doručení písemnosti ze dne 11. 6. 2012, č. j. 182613/12/001966106476, s tím, že písemnost mu nebyla doručena, o jejím uložení se nedozvěděl, nebyla mu doručena žádná výzva k jejímu vyzvednutí, a ani po ukončení úložní doby písemnost nenalezl ve své poštovní schránce. Jak vyplývá z rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 27. 5. 2013, č. j. 3336542/13/2000-14501-106054, o žádosti žalobce rozhodl správce daně tak, že dne 18. 1. 2013, pod č. j. 135560/13/2001-24402-106476, řízení zastavil pro nezaplacení správního poplatku. Uvedeným rozhodnutím Finanční úřad vyhověl odvolání, které žalobce proti rozhodnutí o zastavení řízení podal a toto rozhodnutí zrušil.
68. Rozhodnutím 21. 11. 2013, č. j. 29073/13/5000-14401-700796, žalovaný zamítl odvolání žalobce a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 potvrdil. Uvedené rozhodnutí pak bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60.
69. Žalovaný nově ve věci rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím. Jak vyplývá z jeho odůvodnění, žalovaný vyšel ze zjištění, že žalovaný nabyl od svého bratra nemovitosti specifikované v čl. I. a II. darovací smlouvy ze dne 2. 7. 2001. Vklad práva byl zapsán v katastru nemovitostí dne 7. 4. 2005. Skutečnost zakládající daňovou povinnost nastala dne 2. 7. 2001 a tento den je rozhodný pro posouzení všech prvků předmětného

daňověprávního vztahu. S odkazem na § 5 odst. 1, § 11 odst. 1 a odst. 3 písm. a) zákona č. 357/1992 Sb., ve znění účinném ke dni 2. 7. 2001 žalovaný dovodil, že žalobce je pro účely výpočtu daně darovací zařazen do II. skupiny.

70. Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném ke dni 2. 7. 2001 byl poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani darovací do 30 dnů ode dne, v němž je smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí doručena poplatníkovi daně darovací. Smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí byla žalobci doručena 25. 4. 2005, lhůta pro podání přiznání k dani darovací uplynula dne 25. 5. 2005.
71. Jelikož vznikly správci daně pochybnosti v odvolatelem podaném daňovém přiznání č. j. 336145/08 vyzval žalobce k jejich odstranění výzvou č. j. 367799/09/001961106476. Na základě daňového řízení vystavil správce daně zprávu o vytykáacím řízení č. j. 361675/10/001961106476. Jelikož následně obdržel správce daně vyjádření č. j. 231219/10/001961106476, které nemohl zohlednit ve zprávě o vytykáacím řízení č. j. 361675/10/001961106476, napravil pochybení písemností č. j. 6080/11/001961106476 ze dne 13. 1. 2011, kterou označil jako I. Dodatek zprávy o vytykáacím řízení č. j. 361675/10/001961106476 ze dne 22. 12. 2010. K danému postupu správce daně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 351/2018-60, ze kterého je zřejmé, že správce daně postupoval v rozporu s § 264 odst. 1 daňového řádu, neboť řízení a postupy, které byly zahájeny dle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, které upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Toto pochybení však Nejvyšší správní soud nepovažoval za tolik závažné, aby zapříčinilo nezákonnost následného platebního výměru a odvoláním napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu. Zpráva o vytykáacím řízení č. j. 361675/10/001961106476, jakož i její dodatek, byly řádně doručeny a žalobce měl tak možnost se k nim vyjádřit, což učinil, když přípisem ze dne 16. 1. 2011 požádal o ústní projednání zprávy o vytykáacím řízení. Zpráva o vytykáacím řízení č. j. 361675/10/001961106476 byla dne 28. 11. 2011 ústně projednána. Na dodatek ke zprávě o vytykáacím řízení je třeba nahlížet jako na součást této zprávy, které si a navzájem svým obsahem neodporují.
72. Pokud jde o navrhané výsledky svědků, žalovaný uvedl, že správce daně pochybil, když nesdělil žalobci v okamžiku návrhu výsledků svědků, důvod, proč výslech nepovažuje za nutný, avšak z protokolu o ústním jednání je zcela zřejmé, že výslech navržených svědků se měl týkat obsahu právního úkonu, tj. darování nemovitostí, přičemž obsah tohoto úkonu je zcela nepochybný, proto by výslech svědků nepřinesl žádné podstatné skutečnosti.
73. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně měl dostatek důkazních prostředků, aby mohl daňovému subjektu vyměřit platebním výměrem č. j. 349545/12/001966106476 daň darovací.

#### IV.

#### Posouzení žaloby

74. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí, jsa vázán právním názorem vysloveným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasili (souhlas žalobce byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

75. Městský soud v Praze předně konstatuje, jak ostatně již z podání účastníků i vyplynulo, že se věci nezabývá poprvé. Ve věci již bylo rozhodnuto zrušeným rozsudkem zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8Af 3/2014-41, přičemž zde vyslovené závěry Nejvyšší správní soud v podstatné části co správně ztvrdil právě rozsudkem ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60.
76. K prvé žalobní námitce – neurčitost výroku rozhodnutí o odvolání, městský soud uvádí, že výrok napadeného rozhodnutí (viz bod 9 rozsudku) je dostatečně určitý a přezkoumatelný a žalobní námitka není důvodná.
77. V napadeném rozhodnutí je uveden žalovaný, který je vydal, číslo jednací, žalobce jako adresát rozhodnutí (odvolatel), dále je uveden výrok. Je uvedeno, že žalovaný takto rozhodl podle daňového řádu a s použitím zákona č. 357/1992 Sb. a zákona č. 337/1992 Sb. rozhodnutí je datováno a opatřeno podpisem úřední osoby, nechybí poučení o nemožnosti podat ve věci odvolání. Rovněž napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem vyžadované náležitosti.
78. Užití obratu „*ve znění účinném ke vzniku daňové povinnosti*“ dostatečně určitě určuje, jaké znění zákona žalovaný aplikoval a použití obratu „*zákon ve znění pozdějších předpisů*“ nezpůsobuje neurčitost vydaného rozhodnutí. Zákon vyžaduje, aby správce daně v rozhodnutí uvedl právní předpis, podle něhož rozhodoval, což v projednávané věci byly v případě obou rozhodnutí zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí a zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a tyto právní předpisy žalovaný resp. správce daně ve svém rozhodnutí uvedl. Obě rozhodnutí tak vykazují nezbytnou míru určitosti, ke stejnému závěru ostatně dospěl i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku.
79. Ve druhé žalobní námitce žalobce namítl aplikaci neúčinného hmotněprávního předpisu s tím, že žalovaný se dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou žalobce.
80. Žalobce v podaném odvolání namítl, že v platebním výměru na daň darovací shledává rozpor mezi výrokem a odůvodněním, když z výroku vyplývá, že bylo rozhodováno podle daňového řádu, zatímco v odůvodnění je odkazováno na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, platný do dne 31. 12. 2010, proto považuje platební výměr na daň darovací za nezákonný. Podle žalobce se jedná o nepřípustnou retroaktivitu, neboť ve výroku bylo uvedeno, že bylo rozhodováno podle novel zákona č. 357/1992 Sb., které k datu vydání platebního výměru, tj. ke dni 27. 6. 2012, nebyly ani platné ani účinné.
81. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k odvolací námitce uvedl: „*odvoláním napadený platební výměr na daň darovací obsahuje všechny náležitosti, které jsou vyžadovány daňovým řádem, konkrétně v § 102 odst. 1. S ohledem na výši daně darovací vyměřené odvoláním napadeným platebním výměrem, která se odchylovala od údajů uvedených odvolatelem v*

daňovém přiznání, lze konstatovat, že současně bylo postupováno i dle § 147 odst. 2 daňového řádu, neboť předmětný platební výměr na daň darovací byl řádně odůvodněn. Platební výměr obsahuje odkaz na příslušnou právní úpravu, zákon č. 357/1992 Sb., zákon č. 337/1992 Sb. a daňový řád. Užití obratu „zákon ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost odvoláním napadeného rozhodnutí. Zákon vyžaduje, aby správce daně v rozhodnutí uvedl právní předpis, podle něhož rozhodoval, a tak se i v daném případě stalo. Odvolací orgán poznamenává, že lze v úvodu specifikovat příslušný právní předpis s označením, jak na něj bude správce daně následně v textu odkazovat. I tímto je naplněna povinnost správce daně, potažmo odvolacího orgánu specifikovat právní předpis. Odvolací orgán podotýká, že povinnost podat daňové přiznání a uhradit vyměřenou daň darovací, vznikla v roce 2005, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., avšak odvoláním napadené rozhodnutí je vydáno až za účinnosti daňového řádu, proto je nezbytný odkaz na všechny příslušné právní předpisy. Odvolací orgán současně upozorňuje na § 264 odst. 1 daňového řádu.

82. Odvolací orgán shrnuje, že ve zde řešeném případě neshledává nepřípustnou retroaktivitu, jak se odvolatel domnívá. V daném lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013 č. j. 1 Afs 24/2013 - 43, dle kterého (J) standardně je nutno vycházet z toho, že formulace používaná v rozhodnutích odkazujících 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. Odvoláním napadené rozhodnutí obsahuje všechny náležitosti (viz odst. [38]), vykazuje nezbytnou míru určitosti, proto nelze hovořit o nezákonném rozhodnutí. Odvolací námitku shledává odvolací orgán nedůvodnou.“
83. Jak vidno, žalovaný se s odvolací námitkou řádně vypořádal a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné není.
84. Pokud jde o věcnou stránku vznesené žalobní námitky, není zřejmé, v čem žalobce pravou retroaktivitu napadeného rozhodnutí spatřuje.
85. Správce daně ve výroku platebního výměru uvádí: „...správce daně podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) a podle § 139 ve spojení s § 147, §90 a §264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňovému subjektu vyměřuje k úhradě daň darovací ve výši 837 974,-Kč, zvýšení daně podle § 68 zákona č. 337/1992 S., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu za pozdní podání k dani 83 797,-Kč.“ Výrok platebního výměru byl pak změněn již citovaným výrokiem napadeného rozhodnutí.
86. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku (body 88 a 89) uvádí: „[s]kutečnost, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

*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.*

87. *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 nepřijatelné pravé retroaktivitě (zvýrazněno soudem). Stejně jako městský soud považuje Nejvyšší správní soud ve vztahu k této námitce stěžovatele za přílehlavé závěry bodu 71 rozsudku ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 AfS 24/2013 – 43.“*
88. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitkám žalobce a výslovně uvedl, že k nepřijatelné pravé retroaktivitě v projednávané věci nedošlo. Rovněž druhá žalobní námitka je nedůvodná.
89. Ve třetí žalobní námitce žalobce namítá neurčitost výroku platebního výměru a porušení čl. 38 odst. 2 Listiny s tím, že ačkoli v rámci odvolacího řízení došlo ke změně výroku platebního výměru, nebylo mu umožněno se k věci v průběhu odvolacího řízení vyjádřit a doplnit odvolací důvody.
90. Pokud jde o výrok platebního výměru, s odkazem na shora uvedené městky soud konstatuje, že tento výrok je dostatečně určitý, zákonný a přezkoumatelný.
91. Co se týče průběhu odvolacího řízení, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že *odvolací orgán napadené rozhodnutí změní.*
92. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
93. Již z citovaného zákonného ustanovení plyne, že žalobní námitka je lichá. Odvolací orgán je povinen odvolatele před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámit, za podmínky, že provádí dokazování nebo pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žádná z uvedených podmínek v projednávané věci nenastala. Odvolací orgán žádné dokazování neprováděl, napadený platební výměr změnil pouze tak, že upustil od uložení povinnosti žalobce zaplatit zvýšení daně, nejde o změnu právního názoru a změna byla učiněna ve prospěch žalobce, ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku pod bodem 66.
94. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl prekluzi práva vyměřit darovací daň.
95. Uvedená námitka byla podrobně vyřešena ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, a to v části III. b) rozsudku. Pod bodem 50 Nejvyšší správní soud uvedl, že: *„[ž]alobce 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 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.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

*Tím počala opět podle § 22 odst. 2 ZDD běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, která měla skončit dne 31. 12. 2012.“*

96. Pod bodem 52 pak uvedl: „[L]hůta 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.“
97. Městský soud v Praze se plně ztotožňuje s uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu a pro stručnost na ně odkazuje.
98. Se žalobcem lze souhlasit, že z judikatury Ústavního soudu plyne, že při interpretaci a aplikaci právních předpisů není možné postupovat přísně formalisticky a držet se pouze textu zákona. Je nedílnou součástí principu právní jistoty, že zákon spojuje s plynutím času účinky v podobě oslabení práva závazek vymáhat (promlčení) či nárok po uplynutí zákonné doby zcela zanikne (prekluze), zároveň však není možné akceptovat argumentaci žalobce, že dlouhé, či opakované řízení před správními soudy by mělo vést k prekluzi daňové povinnosti (bod 37 žaloby), na to ostatně pamatuje § 148 odst. 4 daňového řádu, podle kterého lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví. Na uvedeném závěru ničeho nemění ani žalobcem obsáhle citovaná judikatura Ústavního soudu ani odkazy na disentní stanoviska některých soudců.
99. I čtvrtá žalobní námitka není proto důvodná.
100. V páté a šesté žalobní námitce žalobce namítá vady řízení před správcem daně a to ve vyměřovacím řízení a při daňové kontrole.
101. Obě námitky podrobně vypořádal Nejvyšší správní soud v části III. d) zrušujícího rozsudku – „procesní námitky“.
102. Městský soud v Praze pro stručnost odkazuje na zejména bod 68 a následující rozsudku. Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně postupoval v rozporu s § 264 odst. 1 daňového řádu, když vyhotovil dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení, avšak toto pochybení není podle natolik závažné, aby zapříčinilo nezákonnost platebního výměru či rozhodnutí žalovaného.
103. V podané žalobě žalobce namítl, že platební výměr měl být vydán na základě postupu k odstranění pochybností a vada řízení spočívá v tom, že s žalobcem postup k odstranění pochybností nebyl řádně projednán.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

104. Argumentaci žalobce přisvědčit nelze, postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu se žalobcem veden nebyl a nelze proto správci daně vytýkat, že s žalobcem jeho závěry neprojednal. Správce daně se žalobcem vedl vytýkáací řízení, přičemž v souladu se zákonem o správě daní a poplatků vydal zprávu o vytýkáacím řízení (podrobně k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci pod body 71 až 74). Pochybení spočívající ve vydání dodatku, k této zprávě nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí.
105. Žalobce brojí rovněž proti tomu, že správce daně neprovedl výslech svědků. Městský soud pokládá za zcela správnou argumentaci žalovaného, že svědeckými výpověďmi by se na skutkových zjištěních ničeho nezměnilo. Od počátku daňového řízení je zcela zjevné a mimo vší pochybnost, že předmětné nemovitosti žalobce získal darem od svého bratra a byl tedy povinen zaplatit daň darovací, podle § 11 odst. 1 a odst. 3 písm. a) ve spojení s § 19 zákona č. 357/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2002.
106. Nejvyšší správní soud se k argumentaci žalobce podrobně vyjadřuje pod body 84 až 86 zrušujícího rozsudku.
107. K námitce, že žalobci nebyla řádně doručena výzva k zahájení daňové kontroly, se vyjádřil Nejvyšší správní soud v bodu 79 zrušujícího rozsudku, kdy uvedl: „*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 doručanky 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 doručanky 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.*“
108. K námitce, že platební výměr není řádně odůvodněn, městský soud konstatuje následující.
109. Podle § 147 odst. 1, odst. 2 daňového řádu ve znění účinném ke dni vydání platebního výměru (tedy do 31. 12. 2012), *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo bromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.*
110. *Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn.*
111. Podle § 102 odst. 1, téhož zákona, *rozhodnutí obsahuje*
- a) *označení správce daně, který rozhodnutí vydal,*
  - b) *číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru,*
  - c) *označení příjemce rozhodnutí,*
  - d) *výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena,*
  - e) *lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit,*
  - f) *poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku,*

g) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby,

h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.

112. Platební výměr ze dne 27. 6. 2012, č. j. 349545/12/001966106476, obsahuje označení správce daně, který rozhodnutí vydal – tedy Finanční úřad pro Prahu 1, číslo jednací, označení příjemce rozhodnutí, tedy žalobce jako poplatníka, výrok, z něhož vyplývá, že se žalobci vyměřuje darovací daň ve výši 837 974 Kč a zvýšení daně o částku 83 797 Kč; současně je uvedena lhůta splatnosti 30 dnů a bankovní spojení za účelem zaplacení daně. Je uvedeno, že správce daně rozhodl podle zákona č. 357/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů a dále, že o zvýšení daně bylo rozhodnuto podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu. Platební výměr obsahuje odůvodnění, poučení o možnosti podání odvolání a podpis úřední osoby a je opatřen datem jeho vydání.
113. Platební výměr obsahuje všechny náležitosti, které zákonné ustanovení obecně požaduje po rozhodnutích vydaných v daňovém řízení, a v souladu s § 147 odst. 2 daňového řádu nepostrádá odůvodnění, neboť vyměřená daň se odchyluje od údajů, které žalobce v přiznání k dani uvedl.
114. Městský soud v Praze shodné závěry vyslovil již v předchozím rozsudku ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8Af 3/2014-41 a Nejvyšší správní soud je co správné stvrdil pod bodem 87 rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018-60.
115. Za nedůvodné je proto nutno označit i pátou a šestou žalobní námitku.

## V.

### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

116. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
117. Výrok o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

### 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha, 16. února 2022

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu