

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. Ch.,** zastoupený Mgr. Ing. Jaroslavou Sodomkovou, advokátkou se sídlem Na Příkopě 857/18, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 16739/12-1100-100525, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2016, č. j. 3 Af 9/2013 – 143,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2016, č. j. 3 Af 9/2013 – 143, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2012, č. j. 16739/12-1100-100525, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 31 808,50 Kč **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně Mgr. Ing. Jaroslavy Sodomkové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce byl od roku 1998 vlastníkem několika nemovitostí, které pronajímal. V roce 2006 nemovitosti prodal a z prodeje uplatnil osvobození od daně z příjmů. Orgány finanční správy uplatněné osvobození neuznaly, neboť nemovitosti nebyly v dostatečném předstihu vyňaty z obchodního majetku.

[2] Dne 2. 4. 2009 zahájil Finanční úřad pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) daňovou kontrolu žalobce za období roků 2006 a 2007. Na podkladě daňové kontroly pak vydal dodatečný platební výměr ze dne 19. 3. 2012, č. j. 123779/12/006914109669, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 20 448 099 Kč a penále z doměřené daně ve výši 4 089 619 Kč. Žalobce dodatečný platební výměr napadl odvoláním, které Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“). Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „městský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl.

[3] Městský soud po podrobném shrnutí průběhu daňové kontroly uvedl, že žalobce neustále omlouval svoji nepřítomnost nemocemi, pobyty v lázních a v zahraničí, služebními cestami, popř. nemocemi zmocněnce, přičemž oprávněnost některých omluv byla diskutabilní. S ohledem na četnost omluv, kdy žalobce musel tušit hrozící doměření daně z příjmu fyzických osob, dal městský soud za pravdu žalovanému, že jednání žalobce vykazovalo znaky vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole.

[4] V rámci přezkumu postupu dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, městský soud posuzoval i doručování písemností a neakceptaci plné moci udělené žalobcem společnosti Lancrabio, s. r. o. Plná moc byla společnosti udělena mimo jiné pro řízení vedená dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“). V době udělení plné moci dne 28. 12. 2011 byl zákon o správě daní a poplatků již nahrazen daňovým řádem. Správce daně rozsah plné moci vyhodnotil jako nepřesný, a proto dle § 28 odst. 2 daňového řádu vyzval k odstranění vad podání. K odstranění vad nedošlo, plná moc nebyla tudíž vůči správci daně účinná. Správce daně nadále doručoval dříve ustanovenému zmocněnci žalobce společnosti CI Accounting SE.

[5] K postupu správce daně při doručování městský soud uvedl, že je nutné zkoumat, zdali se zpráva dostala fakticky do sféry žalobce. Zpráva o daňové kontrole byla společnosti CI Accounting SE nejprve neúspěšně doručena poštou, a až poté byla zaslána do datové schránky. Jelikož nebyl zvolen řádný způsob doručení, nemohla nastat fikce doručení. Zpráva byla řádně dodána až dne 2. 2. 2012 zasláním do datové schránky. Nově udělená plná moc RNDr. B. K. nemohla způsob doručování ovlivnit, protože správci daně byla doručena až dne 1. 2. 2012, avšak zpráva o daňové kontrole byla do datové schránky odeslána již dne 23. 1. 2012. Případné vady v postupu správce daně byly zhojeny doručením zprávy o daňové kontrole dne 16. 2. 2012 novému zástupci žalobce. Městský soud tedy uzavřel, že podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu byly v době zaslání předmětných sdělení a zprávy o daňové kontrole splněny, nový zmocněnec žalobce tak nemusel být vyzván k projednání zprávy o daňové kontrole.

[6] K otázce dokazování ve správním řízení městský soud uvedl, že správce daně nebyl povinen provést všechny navržené výslechy, neboť nemohly přispět ke správnému zjištění

stavu věci. Navrhovaní svědci měli prokázat, že žalobce omylem v několika daňových přiznáních chybně zařadil příjmy z pronájmu pod příjmy z podnikání podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“), namísto příjmů z pronájmu podle § 9 ZDP. Vyslechnuti byli v této věci tři svědci, přičemž dva z nich potvrdili, že daňový subjekt správci daně omyl oznámil. Bylo prokázáno, že se žalobce se zaměstnankyní správce daně setkal a bylo domluveno další řešení věci. Žalobce měl následně celou věc uzavřít telefonicky a zasláním dopisu správci daně. Tvrzený telefonický hovor není zaznamenán ve spise. Zaslání dopisu se žalobci nepovedlo nijak doložit.

[7] Z jednání žalobce bylo zřejmé, že měl zájem na uplatňování odpočtů na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Aby mohl odpočty na DPH uplatnit, musel žalobce v souladu s § 19 a § 7 odst. 5 písm. d) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 1999 (dále jen „ZDPH“), vložit pronajímané nemovitosti do obchodního majetku. Rozhodnutí žalobce ze dne 2. 1. 2001, kterým měl rozhodnout o vyřazení nemovitostí z obchodního majetku, nebylo užito jako důkaz, neboť nešlo ověřit jeho autentičnost. I přes toto rozhodnutí žalobce příjmy z pronájmu nadále zařazoval pod příjmy dle § 7 ZDP. Žalobce na jedné straně tedy tvrdil, že předmětné nemovité věci nikdy nebyly součástí obchodního majetku a o omylu v daňových přiznáních se dověděl až v roce 2003, avšak zároveň v rozhodnutí z počátku roku 2001 připouští, že některé nemovité věci součástí obchodního majetku být mohly. Předložená stanoviska (stanovisko Ing. Š. a stanovisko společnosti VOX CONSULT, s. r. o.) nemohla závěr soudu změnit, protože není zřejmé, jaké podklady byly k jejich vypracování využity. Předmětné nemovité věci byly žalobcem zařazeny do obchodního majetku a zároveň nebyly shora uvedeným rozhodnutím žalobce z obchodního majetku ke dni 31. 12. 2000 vyňaty. K vynětí došlo až ke dni 1. 1. 2003, kdy v daňovém přiznání za rok 2003 příjmy z pronájmu nebyly uvedeny jako příjmy z podnikání podle § 7 ZDP, ale jako příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP. V době prodeje předmětných nemovitých věcí proto nebyla splněna podmínka pro osvobození od daně z příjmů podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP (aby nemovité věci nebyly součástí obchodního majetku po dobu nejméně pěti let před jejich prodejem). K mylnému zařazení příjmů v daňovém přiznání mělo dojít v důsledku pochybení účetního. Daňový subjekt má v souladu s § 135 odst. 2 daňového řádu povinnost v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje a té se nemůže zbavit prohlášením, že daňové přiznání nevyplňoval sám.

[8] Ohledně tvrzení, že žalobce část nemovitostí nikdy nemohl vložit do obchodního majetku, protože byly součástí společného jmění manželů a manželka k vložení nedala souhlas, městský soud uvedl, že ve smlouvě o převodu vlastnických práv k nemovitostem ze dne 28. 4. 2006 mezi společností ÚSTÍ DEVELOPMENT s. r. o. a žalobcem je žalobce uveden jako výlučný vlastník. Manželka žalobce není stranou smlouvy. Čestné prohlášení manželky žalobce ze dne 24. 1. 2013 ohledně vynětí nemovitosti z obchodního majetku nemá přesnou vypovídací hodnotu o skutečném pohybu zmiňovaného majetku, neboť jde pouze o retrospektivní pohled na záležitost starou více než deset let.

[9] Závěrem městský soud konstatoval, že povinnost odvést daň z příjmu nevzniká chybným vyplněním daňového přiznání. Daňový subjekt má v souladu se zákonem povinnost vyčíslit daň a uvést všechny rozhodné skutečnosti a zároveň tyto skutečnosti dokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Žalobci se nepodařilo dokázat, že prodej

předmětných nemovitostí v roce 2006 byl od daně z příjmu osvobozen, tudíž byl v souladu s § 3 odst. 1 ZDP povinen daň odvést. Povinnost vznikla žalobci na základě zákona, nikoli na základě mylně vyplněného daňového přiznání.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[10] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení městským soudem, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[11] Stěžovatel předně uvádí, že městský soud provedl ústní jednání ve věci bez jeho přítomnosti, aniž by pro to byly splněny zákonné předpoklady. Z jednání se stěžovatel totiž řádně a včas omluvil. Postup soudu považuje stěžovatel za rozporný s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Městský soud vůbec nezohlednil, že žaloba byla podána již v roce 2013 a první ústní jednání bylo nařízeno po více než třech letech. Z prvního jednání nařízeného na 11. 11. 2016 se stěžovatel řádně omluvil z důvodu lázeňského pobytu, který končil dne 14. 11. 2016. Nové jednání bylo nařízeno na 30. 11. 2016. I z tohoto jednání se stěžovatel řádně omluvil z důvodu již dříve domluvené zahraniční cesty, ze které se měl vracet 4. 4. 2017. Stěžovatel nemohl při první omluvě z nařízeného jednání důvodně přepokládat, že nové jednání bude nařízeno v tak krátkém čase. Zároveň nesouhlasí se závěrem soudu, že jeho výslech nebyl nezbytný pro posouzení věci. Městský soud předjímal závěry výslechu, který ještě nebyl proveden.

[12] Stěžovatel namítá, že pět let před prodejem nemovitostí v roce 2006 neměl žádnou z nich v obchodním majetku. K prokázání této skutečnosti navrhoval různé důkazy včetně výslechů svědků (zejména pracovnic správce daně). Neprovedení výslechů považuje za nesprávné, neboť městský soud předjímal to, co mělo být zjištěno. Ve skutečnosti stěžovatel ve zkoumané době neměl žádné nemovitosti v obchodním majetku ani neměl žádné příjmy z podnikání. Kdyby takové příjmy měl, odváděl by příspěvky správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, což však nečinil. Důkaz rozhodnutím stěžovatele ze dne 2. 1. 2001 městský soud nepřijal, avšak tento dokument dokládá, že informoval svého účetního, aby přestal příjmy z pronájmu evidovat dle § 7 ZDP. Účetní tak neučinil z důvodu svého vysokého věku. Stěžovatel uznává, že měl být v kontrole pečlivější, nicméně to nic nemění na tom, že své rozhodnutí prokazatelně učinil.

[13] Stěžovatel dále upozorňuje na neúplnost dokazování. Kromě nevyslechnutých svědků poukazuje na neúplnost spisu. Ze sdělení správce daně ze dne 17. 7. 2009 vyplynulo, že písemnosti starší 10 let byly již určené ke skartaci, nicméně skartační řízení dosud neproběhlo, a proto byly stěžovateli poskytnuty ověřené kopie těchto písemností. Z tohoto sdělení stěžovatel vyvozuje, že pracovníci správce daně nebyli při evidování písemností důslední, a to v tom směru, že evidovali formou úředních záznamů jen některá jednání. Spis proto nebyl úplný a přípis stěžovatele ze dne 15. 3. 2004 oznamující chybné zatřídění příjmů z pronájmu pod § 7 ZDP byl připojen k daňovému přiznání za rok 2003.

[14] Stěžovatel též konstatuje, že nikdy výslovně nerozhodl o zařazení nemovitostí do obchodního majetku. Během ústního jednání ze dne 8. 6. 1998 pouze připustil, že si

obstaral živnostenský list, nicméně o obchodním majetku nemluvil. Městský soud také nesprávně vyhodnotil právní úpravu obchodního majetku. Účtování o majetku nedokládá jeho zařazení mezi obchodní majetek. Stanovisko daňové poradkyně Ing. Š. potvrdilo, že stěžovatel neměl povinnost podat dodatečné daňové přiznání, protože nedocházelo ke změně daňové povinnosti. Stanovisko auditorské společnosti VOX CONSULT s. r. o. uvádí, že z účetnictví stěžovatele jednoznačně nevyplývá, zda byly odpisované nemovitosti součástí obchodního majetku. Podle auditorské společnosti je nutné rozlišovat skutečnou povahu příjmů. Pokud by stěžovatel poskytoval i jiné služby než prostý pronájem, jednalo by se o příjmy dle § 7 ZDP. Z dokumentů, které stěžovatel auditorské společnosti předložil, neplynulo, že by další služby poskytoval. Existence živnostenského oprávnění sama o sobě nepostačuje. Dle stěžovatele se žalovaný nevypořádal s rozdílnou právní úpravou obsaženou v § 4 odst. 4 a § 9 odst. 6 ZDP. Ode dne 1. 4. 2000 mohl být stěžovatel podle definice uvedené v ustanovení § 2 odst. 2 písm. ab) ZDPH plátcem DPH, avšak nemusel mít obchodní majetek dle zákona o daních z příjmů. Princip ekonomicky odůvodněného chování proto vede k tomu, že stěžovatel nebyl nucen mít nemovitosti v obchodním majetku dle § 4 odst. 4 ZDP. Kdyby zákonodárce chtěl tuto možnost vyloučit, pak by ustanovení § 9 odst. 6 ZDP bylo formulováno jiným způsobem.

[15] K obsahu smlouvy se společností ÚSTÍ DEVELOPMENT s. r. o. stěžovatel uvádí, že tvrzení soudu nejsou přesná. Existují dvě smlouvy podepsané stěžovatelem. V jedné ze smluv je manželka v záhlaví výslovně uvedena. V druhé smlouvě vystupuje stěžovatel jako její zástupce na základě plné moci. Není proto pravdou, že by manželka stěžovatele nebyla stranou smlouvy. K zakoupení nemovitostí došlo v roce 1998 a 1999, proto byly součástí společného jmění manželů. Vložení nemovitostí do obchodního majetku bylo neplatné, protože manželka k tomuto kroku nedala souhlas. Stěžovatel dále zpochybňuje závěry správce daně, že nemovitosti za trvání manželství nabyl do svého výlučného vlastnictví. Dle § 144 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákon, ve znění pozdějších předpisů, pokud není prokázán opak, je majetek nabytý za trvání manželství součástí společného jmění manželů. Správce daně neprovedl žádné důkazy, které by prokázaly opak. Zápis v katastru nemovitostí bez uvedení manželky stěžovatele je běžnou praxí, pokud podnikatelé kupují nemovitosti na své jméno. Tento postup však nevyjímá nemovitosti ze společného jmění manželů.

[16] Stěžovatel namítá, že žalovaný porušil základní princip daňového práva rozhodnout v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu („*in dubio pro libertate*“). Zákonná úprava týkající se obchodního majetku je nejasná. Právní úprava nikdy jednoznačně nestanovila, jak má daňový subjekt vykázat vyřazení nemovitosti z obchodního majetku. Názor žalovaného, že v případě stěžovatele mohlo dojít k vyřazení obchodního majetku pouze přesunem příjmů v daňovém přiznání z § 7 do § 9 ZDP, se jeví poněkud absurdně. Správce daně i žalovaný uplatňují výklad, který co nejvíce poškodí stěžovatele, byť takový závěr není jednoznačný. Správce daně ani netvrdí, že stěžovatel měl jakékoliv příjmy ze služeb souvisejících s pronájmem, což bylo doloženo i auditorskou zprávou a dalšími důkazy. Důkazní situace proto stojí tak, že správce daně ani žalovaný nemají pro své právní závěry jiný podklad než chybně vyplněné daňové přiznání.

[17] Stěžovatel dále nesouhlasí s hodnocením městského soudu ohledně procesního postupu správce daně. Správci daně byla dne 9. 1. 2012 řádně doručena plná moc udělená společnosti Lancrabio, s. r. o. Plná moc splňovala všechna kritéria podle občanského

zákoníku. Odkaz na v dané době již neúčinný zákon o správě daní a poplatků není vadou plné moci. Správce daně s tímto zákonem léta pracoval, proto nemohl mít pochybnosti o takto určeném rozsahu plné moci. Jelikož byla společnost Lancrabio, s. r. o. platně zmocněna k zastupování stěžovatele, správce daně zatížil řízení závažnou vadou, když dokumenty zasílal společnosti CI Accounting SE. Nadto správce daně v rozporu se zákonem společnosti CI Accounting SE doručoval písemnosti poštou, ačkoli měla zřízenu datovou schránku. Doručení do datové schránky společnosti CI Accounting SE fikcí dne 2. 2. 2012 zároveň nebylo možné, neboť 1. 2. 2012 stěžovatel udělil plnou moc RNDr. K. Nebylo tedy doručováno řádně ustanovenému zástupci, a proto nelze dovodit, že se stěžovatel vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Chybným doručováním správce daně upřel stěžovateli možnost vyjádřit se k závěrečné zprávě o daňové kontrole a dodatečný platební výměr tak neměl být vůbec vydán.

[18] Na závěr stěžovatel upozorňuje na čl. 11 odst. 5 Listiny, dle kterého lze „*daně a poplatky ukládat jen na základě zákona*“. Zdanění je jedním z nejcitelnějších zásahů státu do vlastnického práva. Má-li vyhovovat požadavkům ústavnosti, nepostačí, aby bylo pouze opřeno o zákonný podklad. Zdanění nesmí mít zjevně iracionální povahu a nesmí mít rdousící charakter. Zákon o daních z příjmů podrobuje dani příjem fyzické nebo právnické osoby. Příjem není zákonem definován, avšak je třeba ho vykládat jako zvýšení majetku poplatníka, k němuž došlo ve stanoveném časovém období. Musí jít zásadně o zvýšení skutečné, nikoliv zdánlivé nebo fiktivní. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i napadené rozhodnutí.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu a odkazuje na napadené rozhodnutí. Výslech stěžovatele nebyl nutný, proto nebyl dán důvod k odročení. K porušení práva na spravedlivý proces nedošlo, protože jednání se účastnil zástupce stěžovatele. K předmětu řízení žalovaný uvádí, že stěžovatel v letech 1996 - 1999 nakoupil nemovité věci, které pronajímal. Od roku 1998 do roku 2002 vykazoval příjmy z podnikání dle § 7 ZDP. Do protokolu ze dne 8. 6. 1998 výslovně uvedl, že došlo k zahrnutí nemovitých věcí do obchodního majetku. K vynětí z obchodního majetku došlo až ke dni 1. 1. 2003, kdy v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2003 stěžovatel své příjmy zařadil pod příjmy z pronájmu dle § 9 ZDP. V době prodeje nemovitostí tak nebyla splněna podmínka pro osvobození od daně dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP. V daném případě neexistovaly dvě srovnatelně přesvědčivé výkladové varianty. Aplikace zásady *in dubio mitius* proto nepřicházela v úvahu.

[20] Při projednání zprávy o daňové kontrole byl dodržen zákonný postup a správce daně řádně aplikoval § 88 odst. 5 daňového řádu, protože jednání stěžovatele skutečně vykazovalo znaky vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Rozsah zmocnění v plné moci udělené společnosti Lancrabio, s. r. o., nebyl vymezen přesně, proto správce daně vydal výzvu k odstranění vad podání. K odstranění vad však nedošlo a plná moc se stala neúčinnou. Doručování jiným než zákonem stanoveným způsobem (prostřednictvím provozovatele poštovních služeb namísto datové zprávy) nemůže jít k tíži stěžovatele. Městský soud neuvedl, že si správce daně může vybrat, jakým způsobem bude doručovat, nýbrž pouze konstatoval, že pokud správce daně zvolí jiný než zákonem preferovaný způsob doručení, nemůže jít tato skutečnost k tíži adresáta. Nadto žalovaný ve shodě s městským soudem uvádí, že sdělení ze dne 23. 1. 2012, č. j. 15615/12/006933106005, bylo spolu se zprávou o daňové kontrole odesláno dne 23. 1. 2012 do datové schránky

tehdejšího zmocněnce stěžovatele. Skutečnost, že písemnost byla doručena až dne 2. 2. 2012, přičemž dne 1. 2. 2012 byla u správce daně uplatněna nová plná moc, na tom ničeho nemění. V otázce neprovedených výslechů žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí. Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[22] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[23] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek netrpí žádnými z nedostatků zakládajících nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Důvody, které městský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Městský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by městský soud opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS).

III. B Nepřítomnost při jednání

[24] K námitce neodročení ústního jednání městským soudem Nejvyšší správní soud konstatuje, že právem účastníka řízení je, aby jednání bylo vedeno zásadně v jeho přítomnosti a s možností činit procesní návrhy a vyjádřit se ke všem prováděným důkazům. Toto právo lze považovat za součást práva na spravedlivý proces a na soudní ochranu. Právo účasti na jednání však není dotčeno, pokud si účastník řízení zvolí jako svého zástupce advokáta, ač k tomu není povinen, a advokát se ústního jednání účastní (srov. obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2017, č. j. 1 Azs 310/2016 - 52, ze dne 15. 9. 2004, č. j. 2 Azs 101/2004 – 56, či ze dne 14. 3. 2007, č. j. 3 Azs 240/2006 – 130). V posuzovaném případě městský soud nařídil po prvním odročení další ústní jednání. Stěžovatel si zvolil pro řízení jako svého zástupce advokáta, který byl k nařízenému jednání předvolán, tohoto jednání se zúčastnil a činil v rámci něj jménem stěžovatele procesní úkony. Za této situace nemožnost osobní účasti stěžovatele na nařízeném jednání sama o sobě nepředstavuje důležitý důvod pro odročení jednání ve smyslu věty první § 50 s. ř. s. Nadto stěžovatel v kasační stížnosti ani neuvádí, jaká konkrétní vyjádření či námitky nemohl při nařízeném jednání vznést, případně jaké skutečnosti nemohl soudu sdělit prostřednictvím svého zástupce, ale toliko osobně.

III. C Prekluze lhůty pro vyměření daně

[25] Při posouzení věci samé se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2015, č. j. 2 Afs 7/2015 - 76, nebo ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS). Dle § 47 odst. 1 ZSDP „*nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost*“. Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz), stanovil, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle § 47 odst. 2 ZSDP 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 daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*“. Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k vyměření či doměření daně, je nutno považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52). Předmětem přezkumu je doměření daně za zdaňovací období roku 2006, lhůta k vyměření daně proto počala běžet dne 31. 12. 2006. V průběhu roku 2009 byla zahájena daňová kontrola, proto tříletá lhůta počala znovu běžet ode dne 31. 12. 2009 a měla skončit dne 31. 12. 2012.

[26] Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu se lhůta k vyměření daně nemění, úkony, jež byly učiněny po dni 31. 12. 2010, se nicméně z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu. Dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu „[l]*hůta 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*“, přičemž oznámením rozhodnutí o stanovení daně je i dodatečný platební výměr (§ 147 odst. 1 daňového řádu). Dodatečný platební výměr byl zástupci stěžovatele doručen dne 23. 3. 2012, konec lhůty k vyměření daně se tudíž posunul o 1 rok na 31. 12. 2013. Napadené rozhodnutí žalovaný vydal dne 12. 12. 2012 a zástupci stěžovatele bylo právní fikcí doručeno dne 23. 12. 2012. V rámci prodloužené prekluzivní lhůty byla daňová povinnost pravomocně doměřena. Stejně tak byla zachována i desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která je zakotvena v § 148 odst. 5 daňového řádu.

III. D Obchodní majetek

[27] Předmětem sporu v posuzované věci je, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně z příjmů dle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, zejména zda a do kdy byly prodané nemovitosti součástí obchodního majetku stěžovatele.

[28] Podle § 4 odst. 1 písm. b) ZDP jsou od daně z příjmů osvobozeny „*příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor neuvedených pod písmenem a), přesáhne-li doba mezi nabytím a prodejem dobu pěti let.* (...) *Osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor včetně nemovitostí, bytů nebo nebytových prostor uvedených v odstavci 1 písm. g), pokud jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku pro výkon podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, a to do pěti let od jejich vyřazení z obchodního majetku*".

[29] Rozhodnou pro posouzení věci je otázka povahy obchodního majetku, Nejvyšší správní soud se proto ve svém posouzení nejprve zabýval vymezením tohoto institutu dle zákona o daních z příjmů. Dle § 4 odst. 3 (později odst. 4) ZDP se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí „*souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněz ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen "daňová evidence"). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci.*"

[30] Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že pro naplnění definice obchodního majetku musí být splněny dvě podmínky: o majetku musí být účtováno dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (nebo musí být veden v daňové evidenci) a majetek musí být ve vlastnictví poplatníka daně z příjmů. V § 4 odst. 3 ZDP nejsou uvedeny požadavky kladené na poplatníka, nicméně z povahy institutu obchodního majetku se musí jednat o poplatníka, který má příjmy z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 ZDP (obdobně i např. Pelc, V: *Zákon o daních z příjmů. Komentář.* 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 108). Tento závěr podporuje i Pokyn Ministerstva financí D-300, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který uvádí: „*Majetkem zahrnutým v obchodním majetku se rozumí majetek, o kterém poplatník s příjmy podle § 7 zákona účtuje nebo ho eviduje v daňové evidenci*". Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 9).

[31] Nejvyšší správní soud se dále zabýval charakteristikou poplatníka s příjmy dle § 7 ZDP. Podle ustálené judikatury se příjmy dle § 7 ZDP rozumí příjmy, které plynou z dovolené skutečně vykonané činnosti, která naplňuje znaky podnikání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 8 Afs 6/2008 - 9). Pro účely zákona o daních z příjmů se podnikání dle právní úpravy dopadající na posuzovaný případ (tedy právní úprava platná do roku 2006) vymezovalo ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, jako soustavná činnost prováděná samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Všechny tyto podmínky musejí být kumulativně splněny. Podnikatelem ve smyslu § 2 odst. 2 obchodního zákoníku je pak každá osoba zapsaná v obchodním rejstříku; osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění; osoba, která podniká na základě jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů a osoba, která provozuje

zemědělskou výrobu a je zapsána do evidence podle zvláštního předpisu (k pojmu podnikání a podnikatel viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 – 121). K podnikání je tedy způsobilý pouze podnikatel ve smyslu § 2 odst. 2 obchodního zákoníku, který vykonává činnost naplňující znaky dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50).

[32] Může-li mít obchodní majetek pouze osoba s příjmy dle § 7 ZDP a zároveň je osoba s příjmy dle § 7 ZDP na základě výše uvedené judikatury podnikatelem, plyne z tohoto spojení, že obchodní majetek může být pouze ve vlastnictví podnikatele. Pokud chce podnikatel svůj majetek podřadit pod obchodní, musí o něm začít účtovat, jak plyne z § 4 odst. 3 ZDP. Účtování o majetku však samo o sobě nedokládá vložení věcí od obchodního majetku pro účely daně z příjmů. Účetní předpisy nestanoví, co je či není předmětem daně. Určité položky lze zaúčtovat z pohledu účetního výkaznictví, pro daňovou „uznatelnost" však stanovuje pravidla zákon o daních z příjmů. Odlišné cíle daňového systému a účetního výkaznictví vyžadují, aby jednotlivá pravidla nebyla přespříliš ovlivněna požadavky druhého ze systémů. Pro závěr o tom, zda a jak určitý účetní případ podléhá dani, není a nemůže být zásadně určující to, jakým způsobem a na jaký účet je daný účetní případ účtován (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94). Kromě účtování je důležitým kritériem pro určení obchodního majetku podnikatele jeho povaha a způsob nakládání s ním. Majetek podnikatele fyzické osoby totiž může být v zásadě dvojího charakteru – majetek sloužící k osobním potřebám a majetek, který je určen k podnikání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 48/2005 – 43). V této souvislosti může být podpůrně využita úprava obchodního majetku v obchodním zákoníku (byť ji nelze aplikovat přímo, neboť zákon o daních z příjmů obsahuje vlastní definici obchodního majetku, jak již dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, č. j. 7 Afs 48/2005 – 43), která v § 6 odst. 1 stanoví: „*Obchodním majetkem podnikatele, který je fyzickou osobou, se pro účely tohoto zákona rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k jeho podnikání.*" Dle obchodního zákoníku není obchodním majetkem podnikatele každý majetek, ale pouze ten, který slouží nebo je určen k jeho podnikání. Ze stejného principu musí vycházet i zákon o daních z příjmů. Obchodním majetkem dle tohoto zákona proto může být pouze takový majetek podnikatele, který souvisí s jeho podnikatelskou činností.

[33] Jelikož je určující způsob využívání majetku, nelze jako stěžejní kritérium pro posouzení obchodního majetku považovat způsob zdanění příjmů, jak dovozoval správce daně. Zákon o daních z příjmů rozděluje příjmy do několika kategorií (§ 6 až § 10 ZDP). Zařazení příjmů pod jednotlivé zákonné kategorie se neděje na základě úvahy daňového subjektu o výhodnosti zdanění, ale plyne ze skutečné povahy příjmů, proto pokud konkrétní příjem dle své faktické povahy spadá pod jednu kategorii, nemůže být zařazen do odlišné kategorie (např. pokud má daňový subjekt příjem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, nemůže tento příjem podřadit pod příjmy dle § 7 až § 10 ZDP). Je pravdou, že příjmy plynoucí z obchodního majetku budou zdaněny dle § 7 ZDP (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 7 Afs 25/2016 – 34), nicméně tento způsob zdanění není příčinou existence obchodního majetku, ale až následkem toho, že majetek podnikatele se považuje za obchodní.

[34] Nejvyšší správní soud po provedeném rozboru právní úpravy shrnuje, že obchodní majetek je majetek podnikatele, tedy poplatníka s příjmy dle § 7 ZDP. Jedná se o majetek, o kterém musí být účtováno nebo vedena daňová evidence. Zároveň se jedná o majetek podnikatele, který slouží nebo je využíván v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Pokud jsou tyto podmínky splněny, jedná se o obchodní majetek a příjmy z něj plynoucí musí být zdaněny dle § 7 ZDP.

[35] Při posouzení, zda předmětné nemovitosti byly součástí stěžovatelova obchodního majetku, byl správce daně (a potažmo žalovaný a městský soud) povinen zkoumat, zda byly naplněny výše uvedené definiční znaky obchodního majetku. Nejprve bylo třeba uvážit, zda byl stěžovatel v rozhodném období od roku 1998 až 2006 podnikatelem, a mohl tak mít příjmy dle § 7 ZDP, pokud byl vlastníkem několika nemovitostí, které pronajímal. Není sporu, že stěžovatelova činnost spočívající v pronájmu nemovitostí svou povahou naplňovala znaky podnikání dle § 2 odst. 1 obchodního zákoníku (soustavnost, samostatnost, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku). Nicméně je třeba zkoumat, zda stěžovatel naplnil znaky dle § 2 odst. 2 obchodního zákoníku. Jelikož nebyl zapsán v obchodním rejstříku, musí být předmětem posouzení, zda byl osobou, která podniká na základě živnostenského oprávnění, nebo jiného než živnostenského oprávnění podle zvláštních předpisů dle § 2 odst. 2 písm. b) a c) obchodního zákoníku [zemědělská výroba dle § 2 odst. 2 písm. d) obchodního zákoníku je z povahy činnosti stěžovatele vyloučena].

[36] Dle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění účinném do 31. 12. 2006, je živnost definována jako „*soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem*“. Pronájem nemovitostí je speciálně upraven v § 4 živnostenského zákona, který stanoví: „*Pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor je živností, pokud vedle pronájmu jsou pronajímatelem poskytovány i jiné než základní služby zajišťující řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor.*“ Samotný pronájem nemovitostí spojený se zajištěním základních služeb (např. dodávky tepla, vody, elektrického proudu, odvoz odpadu, úklid společných prostor) není živností, tudíž k němu není potřeba žádné veřejnoprávní povolení. Živností se pronájem stane až ve chvíli, kdy budou poskytovány i jiné než základní služby. Jelikož se povaha pronájmu odvíjí od poskytovaných služeb, musí být rozhodujícím kritériem pro určení potřeby živnostenského oprávnění právě fakticita těchto služeb.

[37] Udělené živnostenské oprávnění, nejsou-li jiné služby reálně poskytovány, však neznamená, že pronájem je živnostenským podnikáním. Pouhá skutečnost, že osoba je držitelem živnostenského oprávnění, sama o sobě nedokládá, že skutečně podniká a vykonává danou činnost (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 63/2008 - 121). Udělené živnostenské oprávnění držitele opravňuje k výkonu určité činnosti, nicméně nezakládá povinnost začít skutečně podnikat. Stěžovatel byl držitelem několika živnostenských oprávnění (realitní činnost, správa a údržba nemovitostí, ubytovací služby), která umožňovala poskytování jiných než základních služeb v souvislosti s pronájmem. Již v průběhu daňové kontroly však stěžovatel opakovaně tvrdil, že navzdory zapsání v živnostenském rejstříku nikdy nevykonával činnost, kterou by šlo podřadit pod tato oprávnění. Z dosavadního průběhu dokazování (svědecké výpovědi, stanoviska předložená stěžovatelem) zatím spíše vyplývá, že stěžovatel

nemovitosti ve svém vlastnictví pouze pronajímal a poskytoval základní služby s pronájmem spojené, nicméně tato skutečnost dosud nebyla náležitě zjištěna. Orgány finanční správy se charakterem činnosti stěžovatele blíže nezabývaly, neboť vycházely zejména z údajů v daňových přiznáních. V posuzované věci je nicméně stěžejní faktický charakter činnosti, kterou stěžovatel vykonával.

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci nebylo dostatečně objasněno, zda a případně jaké služby stěžovatel kromě pronájmu nemovitostí poskytoval. Bez zjištění faktického charakteru stěžovatelovy činnosti nelze posoudit, zda byl v posuzovaném období podnikatelem, a tedy zda nemovitosti, které vlastnil, mohly vůbec být součástí obchodního majetku. Vzhledem k tomu, že v řízení nebylo náležitě prokázáno, zda posuzované nemovitosti mohly být součástí obchodního majetku, Nejvyšší správní soud se nezabýval ostatními námitkami stěžovatele, které mířily vůči okamžiku vkladu a vynětí nemovitostí z obchodního majetku, jakož i zahrnutí majetku do společného jmění manželů.

III. E Projednání zprávy o daňové kontrole

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval procesním postupem správce daně v rámci daňové kontroly, neboť zpráva o daňové kontrole je způsobilým důkazním prostředkem v daňovém řízení, pokud jsou dodrženy zákonné podmínky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 96/2009 - 87). Má-li být využita jako důkaz, musí být řádně projednána a spolupodepsána, nebo musí být důvodně postupováno dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Ze závěrů daňové kontroly může žalovaný v dalším řízení vycházet, proto Nejvyšší správní soud stručně posoudil její ukončení.

[40] První námitka stěžovatele vůči postupu správce daně se týkala nesprávně posouzené plné moci. Plná moc ze dne 28. 12. 2011 byla udělena za účinnosti znění § 28 odst. 4 daňového řádu, dle kterého, „[z]*volí-li si zmocnitel nového zmocněnce, platí, že okamžikem uplatnění nové plné moci u správce daně vypověděl plnou moc dosavadnímu zmocněnci v rozsahu, ve kterém byla udělena plná moc novému zmocněnci*“. Generální plná moc udělená společnosti Lancrabio, s. r. o., mohla nahradit dříve udělené plné moci, nicméně správce daně pochyboval o přesném vymezení rozsahu zmocnění, a proto dle § 28 odst. 2 daňového řádu vyzval stěžovatele k nápravě. Zmocnění umožňovalo zmocněnci zastupování stěžovatele v řízení před správcem daně a nadřízenými orgány vedených dle v plné moci vypsaných zákonů (zákon o správě daní a poplatků, zákon o daních z příjmů a další předpisy). V druhé části zmocnění byly vyjmenovány konkrétní úkony, které mohl zmocněnec činit v rámci těchto řízení. Důvodem výzvy správce daně byly pochyby o rozsahu zastoupení kvůli citaci neúčinného zákona o správě daní a poplatků. Postup správce daně lze pokládat za poměrně formalistický, jelikož však byl obsah plné moci vymezen právě okruhem vyjmenovaných předpisů, lze takové jednání správce daně ospravedlnit. Vzniknou-li totiž správci daně byť minimální pochybnosti ohledně zastupování daňového subjektu, je povinen vyzvat zmocněnce i zmocnitele k upřesnění předložené plné moci a v souladu s tímto upřesněním dále jednat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 107/2009 - 102). Správce daně své pochybnosti stěžovateli sdělil výzvou ze dne 17. 1. 2012, a proto do okamžiku odstranění vad nebyla plná moc vůči správci daně účinná dle § 28 odst. 3 daňového řádu.

Veškeré nesrovnalosti ohledně zastoupení nakonec nahradila plná moc udělená RNDr. B. K. ze dne 1. 2. 2012.

[41] Další námitka směřovala vůči doručení zprávy o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole, kterou obdržela společnost CI Accounting SE. Do datové schránky byla odeslána dne 23. 1. 2012 a doručena byla fikcí dne 2. 2. 2012. Dne 1. 2. 2012 byla správci daně doručena plná moc pro RNDr. K., a proto dle stěžovatele doručení ze dne 2. 2. 2012 nebylo možné. Dle § 27 odst. 2 daňového řádu je plná moc účinná od okamžiku jejího uplatnění u správce daně. V době odeslání písemnosti neměl správce daně povědomost o nové plné moci, proto nepochybil, když zprávu zasílal původnímu zmocněnci. V okamžiku obdržení plné moci již správce daně žádné úkony ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole nečinil (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67).

[42] Nesprávným měl být i způsob doručování, neboť správce daně chybně doručoval písemnosti poštou, ačkoliv měli jednotliví zástupci stěžovatele zřízenu datovou schránku. Nejvyšší správní soud opakovaně uvádí, že *„řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta*“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, a ze dne 13. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95). Společnosti CI Accounting SE bylo nejprve doručováno prostřednictvím poštovních služeb, a když se doručení nezdařilo, byla písemnost zaslána do datové schránky. Chybné doručení bylo tedy napraveno. Zástupci RNDr. K. byla zpráva o daňové kontrole také zasílána poštou. Doručenka ve správním spise prokazuje, že zástupce stěžovatele písemnost převzal dne 16. 2. 2012. Správce daně sice nedodržel stanovený způsob doručování dle § 39 daňového řádu, nicméně písemnosti se prokazatelně dostaly do sféry adresáta, a proto nebylo nutné doručování opakovat.

[43] K celkovému průběhu daňové kontroly Nejvyšší správní soud uvádí, že kontrola trvala od roku 2009 do roku 2012. Jednání byla opakovaně odročována či rušena po omluvě stěžovatele nebo jeho zástupců. V průběhu roku 2011 správce daně zaslal společnosti CI Accounting SE dopracovaný návrh zprávy o daňové kontrole. Dne 1. 11. 2011 bylo doručeno předvolání k projednání a spolupodepsání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel si mohl vybrat ze tří nabízených termínů. Z důvodu léčebného pobytu se ze všech tří omluvil. Další jednání bylo nařízeno na den 4. 1. 2012, kterého se bez omluvy nezúčastnil stěžovatel ani jeho zmocněnec. Správce daně proto považoval jednání stěžovatele za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[44] Projednání zprávy o daňové kontrole je postup, kdy správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, publ. pod

č. 838/2006 Sb. NSS). Jelikož zpráva o daňové kontrole slouží jako podklad pro případné doměření daně, přičemž jejím projednáním a podepsáním je daňová kontrola ukončena, zakotvuje daňový řád právo daňového subjektu vyjádřit se před vlastním uzavřením zjišťování skutkového stavu věci a eventuálním vydáním dodatečného platebního výměru k jejímu obsahu a navrhnout případně její doplnění. Toto právo musí obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření (viz nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75). Pokud se daňový subjekt projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá, daňový řád prolamuje výše popsané pravidlo o jeho právu na projednání závěrů daňové kontroly. Městským soudem i žalovaným podrobně zrekapitulované chování stěžovatele (opakované omluvy stěžovatele i jeho zmocněnce, neustálé odkládání termínů ústního jednání) vskutku navozuje oprávněnost závěru, že stěžovatel přinejmenším zájem o formální ukončení daňové kontroly neprojevoval, a proto odůvodňuje postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu.

[45] Nejvyšší správní soud shrnuje, že postup správce daně byl v některých ohledech formalistický či částečně nesprávný (chybný způsob doručování), nicméně bylo to jednání stěžovatele, které vykazovalo znaky vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Přes obtíže v doručování i problematické zmocnění se zpráva o daňové kontrole prokazatelně dostala do sféry stěžovatele (byla doručena zmocněnci RNDr. K. prakticky ve stejném znění jako předešlé společnosti CI Accounting SE). Stěžovatel se k závěrům zprávy vyjádřil v podání ze dne 20. 2. 2012. Vyjádření obsahovalo zopakování argumentů, které uváděl již v průběhu daňové kontroly, a správce daně na ně reagoval v odůvodnění platebního výměru. Do procesních práv stěžovatele proto nebylo zasaženo, neboť mu bylo umožněno seznámit se se závěry správce daně a reagovat na ně.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Žalovaný v navazujícím řízení posoudí a řádně odůvodní, zda byl stěžovatel s ohledem na charakter poskytovaných služeb při pronájmu nemovitostí podnikatelem. Shledá-li, že stěžovatel naplnil zákonné znaky podnikatele, bude dále posuzovat ostatní podmínky nutné pro podřazení majetku stěžovatele pod obchodní majetek.

[47] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je nutno považovat ho za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovateli přísluší náhrada odměny za pět úkonů právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby, repliky, kasační stížnosti

a účast na jednání před městským soudem dne 30. 11. 2016 nepřesahující dvě hodiny [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. V řízení před městským soudem stěžovatel uplatnil dva návrhy na přiznání odkladného účinku, avšak vzhledem k jejich argumentační podobnosti za ně byla přiznána pouze polovina hodnoty, tedy v součtu byla přiznána odměna ve výši jedné poloviny úkonu [§ 11 odst. 2 písm. a) v kombinaci s § 11 odst. 3 advokátního tarifu]. Odměna za jeden úkon činí podle § 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3100 Kč, odměna ve výši jedné poloviny pak 1550 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k odměně za každý úkon přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Celkem tak náklady řízení tvoří součet částky 9000 Kč za soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 1000 Kč za návrh na odkladný účinek a 5000 Kč za kasační stížnost) a 18 850 Kč za právní služby (pětkrát 3400 + 1850). Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 3 958,50 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkovou částku nákladů řízení ve výši 31 808,50 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 31. ledna 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu