

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. J.,** JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Kodaňská 25, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29076/13/5000-14401-700796, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 4/2014 – 43,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 4/2014 – 43, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29076/13/5000-14401-700796, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě a kasační stížnosti částku 33 101 Kč, a to k rukám jeho zástupkyně do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29076/13/5000-14401-700796 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále též „správce daně“ nebo „prvostupňový správní

orgán“) ze dne 27. 6. 2012, č. j. 357282/12/001966106476 (dále též „platební výměr“ nebo „prvostupňové správní rozhodnutí“), kterým byla podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v rozhodném znění (dále jen „zákon o trojdani“), a podle § 139 ve spojení s § 147, § 90 a § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) žalobci vyměřena darovací daň ve výši 119 704 Kč, která byla podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu zvýšena o 11 917 Kč.

Žaloba

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) žalobou, jíž se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítal, že napadené rozhodnutí neobsahuje srozumitelný výrok podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť z něj není zřejmé, dle kterých právních předpisů byla věc posouzena. Platební výměr označil za nezákonný s odůvodněním, že při jeho vydání bylo rozhodováno podle právních předpisů, které k datu 27. 12. 2000, kdy nastaly právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí dle darovací smlouvy, nebyly platné ani účinné. Není zřejmé, jak žalovaný ověřil, že darovací daň byla vyměřena podle zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném ke dni vzniku daňové povinnosti. Žalovaný překročil zákonné mantinely přezkumu v rámci odvolání, neboť v záhlaví svého rozhodnutí uvedl, že postupoval podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, v odůvodnění svého rozhodnutí však fakticky doplnil hmotněprávní předpis, pročež měl postupovat podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, eventuálně podle písm. b) téhož ustanovení.

[3] Brojil též proti rozporu mezi výrokem a odůvodněním platebního výměru spočívajícím v tom, že o lhůtě pro vyměření daňové povinnosti bylo rozhodováno podle daňového řádu, avšak v odůvodnění opírá správce daně své závěry také o ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Z vyjádření žalovaného k této námitce pak není zřejmé, zda ji považoval za důvodnou, či nikoli; rozhodnutí správních orgánů obou stupňů proto nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech.

[4] V další námitce žalobce tvrdil chybné posouzení otázky prekluze daňové povinnosti žalovaným. Poukázal na judikaturu Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu a vyjádřil přesvědčení, že objektivní lhůta pro vyměření daně podle zákona o trojdani uplynula dne 31. 12. 2010, neboť prekluzivní lhůta započala běžet dne 27. 12. 2000, kdy vznikla povinnost podat daňové přiznání. Výzva k podání daňového přiznání byla žalobci doručena až dne 16. 9. 2008, tj. po uplynutí lhůty pro vyměření daně a jejího příslušenství. Závěr žalovaného týkající se běhu desetileté prekluzivní lhůty ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani proto označil za chybný. Pravomocné vyměření daně více jak 13 let od vzniku daňové povinnosti navíc považuje za rozporné s principem právní jistoty. Nadto měl být od darovací daně osvobozen, neboť se *de facto* jednalo o darování z otce na syna.

[5] Správce daně podle žalobce taktéž porušil zásadu legality, když vyhotovil dodatek ke zprávě o vytýkacím řízení způsobem, který právní úprava nezná. Došlo tak k situaci, kdy existují dva platné úřední dokumenty správce daně, které se ke stejné otázce (zda

žalobce reagoval na výzvu správce daně či nikoli) vyjadřují zásadně rozdílně a zároveň neobsahují reakci na vyjádření žalobce. Tím mu bylo odepřeno právo vyjádřit se k základu darovací daně a prokázat svá tvrzení; základ daně přitom považuje za chybně stanovený.

[6] Ve vztahu k protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 28. 11. 2011, č. j. 85728/11/001961106476, žalobce uvedl, že k žádnému projednání zprávy o vytýkacím řízení, popř. ke sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, nedošlo. Namítl, že za současného stavu stále trvá nalézací řízení, správce daně doposud neprovedl všechny navržené důkazy a řádně neukončil zahájené vytýkací řízení; výsledek postupu k odstranění pochybností mu nebyl sdělen. Za vadu řízení považuje též skutečnost, že jako svědci nebyli vyslechnuti jeho bratr a matka. O vydání výzvy ze dne 11. 6. 2012, č. j. 182613/12/001966106476, se dozvěděl až z obsahu odůvodnění platebního výměru; nemohl se k ní tedy vyjádřit, byl opomenut a nebyl řádně seznámen s důkazními prostředky. Rozhodnutí správních orgánů proto považuje za předčasné a nezákonné. V posuzované věci navíc neexistují písemnosti (protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností ani zpráva o daňové kontrole), které by odůvodnily výrok platebního výměru.

[7] Žalobce rovněž namítl, že v odůvodnění platebního výměru absentuje správní úvaha, proč byla daň vyměřena právě v dané částce. Z ničeho pak nevyplývá, na základě čeho dospěl správce daně k závěru, že bylo jeho povinností podat daňové přiznání právě ke dni 4. 2. 2005. Dále vyjádřil přesvědčení, že vůbec nebyl povinen podat daňové přiznání k darovací dani, neboť předmět daně byl od této daně osvobozen; přiznání k darovací dani podal až dle výzvy správce daně, a to ve lhůtě, kterou mu správce daně stanovil. Z těchto důvodů mu nevznikla povinnost hradit zvýšení daně za pozdě podané daňové přiznání.

[8] Závěrem konstatoval, že zvýšením daně podle zákona o správě daní a poplatků v době účinnosti daňového řádu došlo k porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. Dle daňového řádu totiž platí, že za každý den zpoždění podání daňového přiznání delší než 5 pracovních dnů se stanovuje sankce 0,05 % stanovené daně, nejvýše však 5 % daně. Rozhodnutí žalovaného ovšem neobsahuje přezkoumatelnou úvahu, proč došlo ke zvýšení daně právě o 10 %; žalovaný taktéž neosvětlil, proč toto zvýšení daně považuje za zvýšení v mezích zákona.

Rozsudek

[9] Městský soud rozsudkem ze dne 25. 9. 2018, č. j. 8 Af 4/2014 – 43 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Tvrzení žalobce, že nebyl poplatníkem darovací daně, neboť se *de facto* jednalo o darování z otce na syna, nepřisvědčil s ohledem na obsah darovací smlouvy; jako dárce a současně vlastník nemovitostí je v ní totiž označen bratr žalobce Ing. Jiří Jaroměřský, nikoliv jeho otec. Žalobce jakožto nabyvatel nemovitostí byl v době uzavření darovací smlouvy poplatníkem daně darovací, neboť byl osobou zařazenou ve II. skupině pro účely výpočtu daně a nebyl od ní osvobozen.

[10] Dále konstatoval, že darovací smlouva byla uzavřena dne 20. 12. 2000, vklad práva byl povolen a zapsán v katastru nemovitostí dne 19. 1. 2005, a to s právními účinky vkladu ke dni 20. 12. 2000; darovací smlouva s doložkou o jejím vkladu do katastru nemovitostí

pak byla žalobci doručena dne 4. 2. 2005. Povinnost podat daňové přiznání proto žalobci vznikla až v roce 2005; lhůta k vyměření daně tedy měla uplynout dne 31. 12. 2008. Úkonem směřujícím k vyměření daně však bylo vydání výzvy k podání daňového přiznání ze dne 10. 9. 2008, č. j. 287238/08/001962/6476. Tato výzva byla žalobci doručena dne 16. 9. 2008 a představovala podle § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků úkon, kterým se zahajuje řízení a tedy přerušuje lhůta pro vyměření daně stanovená v § 22 odst. 1 téhož zákona. Jelikož správce daně pokračoval v řízení a činil v něm další úkony, došlo k dalšímu obnovení lhůty. Prekluzivní lhůta pro vyměření daně by skončila po uplynutí 10 let, tj. dne 31. 12. 2015; k prekluzi tedy nedošlo a správce daně byl oprávněn daň vyměřit.

[11] Správce daně nepochybil ani tím, když zvýšil vyměřenou daň podle § 68 zákona o správě daní a poplatků. Platební výměr sice v tomto směru postrádá řádné odůvodnění, proč se správce daně rozhodl zvýšit daň zrovna o tuto částku, která se blíží horní hranici zákonem stanoveného rozmezí 10 %; tuto namítanou vadu však zhojil žalovaný v napadeném rozhodnutí, když poukázal na více než laxní přístup žalobce ke splnění jeho daňové povinnosti.

[12] V případě námitky týkající se porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod poukázal městský soud na to, že § 250 daňového řádu již na rozdíl od § 68 zákona o správě daní a poplatků nepracuje s pouhou možností zvýšit opožděně přiznanou daň, ale obligatorně zakládá vznik i výši pokuty, jakož i povinnost ji uhradit, pakliže jsou splněny podmínky pro takový postup. Podle městského soudu je tak pozdější právní úprava v daňovém řádu přísnější, pročež správce daně nepochybil, pokud v souladu s přechodným ustanovením daňového řádu a principem aplikace předpisu, který je pro plátce příznivější, zvýšil daň podle § 68 zákona o správě daní a poplatků.

[13] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku, že správní rozhodnutí nejsou založena na srozumitelně určených právních předpisech. Dospěl totiž k závěru, že obsahují všechny zákonem požadované náležitosti, přičemž samo užití formulace „zákon ve znění pozdějších předpisů“ nezpůsobuje neurčitost vydaných rozhodnutí.

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

II. Kasační stížnost a vyjádření

Kasační stížnost žalobce

[15] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení. Zopakoval, že stanovení sankce za opožděné daňové přiznání má povahu trestu, který je nutno ukládat podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán; pozdějšího zákona se přitom použije, je-li to pro pachatele v dané věci příznivější. Daňový řád, který byl účinný v době rozhodování správce daně i žalovaného, upravuje v § 250 pokutu za opožděné tvrzení daně a určuje, že v případě, kdy prodlení s podáním daňového přiznání je delší než 5 pracovních dnů, se za každý den prodlení stanoví sankce ve výši 0,05 % předmětné daně, nejvýše však 5 %. Stanovením 10 % zvýšení daně stěžovateli došlo k porušení čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, protože kdyby byla sankce ukládána podle pozdějšího právního předpisu (daňového řádu), mohla by činit nejvýše 5 % a nikoli 10 % dané daňové povinnosti. Stěžovatel si je vědom dikce § 264 odst. 12 daňového řádu, nicméně princip aplikace pozdější, pro pachatele příznivější právní úpravy, je ústavním principem plynoucím z Listiny základních práv a svobod, která má vyšší právní sílu než daňový řád; bylo tedy povinností správce daně aplikovat daňové předpisy v souladu s tímto principem a posuzovat opožděné podání daňového přiznání dle § 250 daňového řádu. Naopak závěr městského soudu, že je pro něj příznivější dřívější právní úprava, není správný. Příslušná ustanovení daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků totiž nevyložil přímo ve vztahu ke stěžovateli (tedy konkrétně, které ustanovení pro něj bylo v dané věci příznivější aplikovat), nýbrž právní úpravu posuzoval pouze v obecné rovině.

[16] Z odůvodnění napadaného rozsudku taktéž není jednoznačně zřejmé, jak městský soud posoudil otázku, k jakému dni byl stěžovatel nejpozději povinen podat daňové přiznání. V bodě [48] napadaného rozsudku totiž uzavřel, že lhůta pro podání daňového přiznání k darovací dani uplynula dne 7. 3. 2005, zatímco v bodě [62] uvedl, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 5. 2005. Odůvodnění je tedy v tomto ohledu vnitřně rozporné, přičemž se jedná o vadu, která mohla mít za následek nezákonnost napadaného rozsudku, neboť může mít vliv též na posouzení otázky prekluze práva vyměřit daň.

[17] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že jeho povinnost k darovací dani vznikla ke dni právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, tj. ke dni 27. 12. 2000. Vzhledem k tomu, že správce daně neučinil žádný úkon, tak možnost vyměřit darovací daň marně uplynula dne 31. 12. 2003; několikaleté nedůvodné průtahy katastrálního úřadu s provedením zápisu v katastru nemovitostí nelze vykládat k jeho tíži. V této souvislosti poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 7 Afs 79/2010 – 94, a ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51; dále zmínil usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, a nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2011, sp. zn. IV. ÚS 2605/07 a sp. zn. IV. ÚS 2656/08, ze dne 24. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1792/07, ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. IV. ÚS 154/09, ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a ze dne 21. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14. Uvedl, že platební výměr nabyl právní moci dne 26. 11. 2013, tj. po 13 letech od vzniku daňové povinnosti dne 27. 12. 2000 a po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu. Napadený rozsudek považuje dále za nepřezkoumatelný a nespravedlivý, neboť se nedozvěděl, proč městský soud považuje jím v žalobě citovanou judikaturu týkající se stanovení počátku prekluzivní lhůty

za nepřiléhavou, ani proč věc posoudil odlišně od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, resp. proč tento nález na projednávanou věc nedopadá. Napadeným rozsudkem bylo porušeno jeho legitimní očekávání, že jeho věc bude posouzena v souladu se stabilní judikaturní praxí.

[18] Závěrem dodal, že řízení před městským soudem vnímá jako nespravedlivé též z důvodu, že bylo zatíženo nedůvodnými průtahy a trvalo od podání žaloby do doručení napadaného rozsudku takřka 4 roky a 9 měsíců. Nelze ani odhlédnout od podstatné skutečnosti, že k převodu nemovitostí, jejichž zdanění se projednávaná věc týká, došlo dne 27. 12. 2000 a sankce 10 % zvýšení daně nabyla právní moci až dne 26. 11. 2013, tj. takřka po 13 letech od vzniku daňové povinnosti; jedná se přitom o záležitost starou skoro 18 let, která jej zcela neúměrně zatěžuje.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti žalobce

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitka stěžovatele k principu aplikace příznivější právní úpravy je neopodstatněná a pramení z možného nepochopení argumentace městského soudu; ten neporovnával toliko výše sankcí, ale i další okolnosti jejich možného uložení. Vzhledem k tomu, že za účinnosti zákona o správě daní a poplatků byla sankce ve formě zvýšení daně formulována jako fakultativní možnost, které správce daně nemusel využít, zatímco daňový řád stanoví jako zákonnou povinnost uhradit pokutu v případě nesplnění dané povinnosti, lze konstatovat, že právní úprava zákona o správě daní a poplatků je příznivější.

[20] K námitce vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku žalovaný konstatoval, že se jedná o zřejmou chybu v psaní; městský soud totiž řešil pod sp. zn. 8 Af 3/2014 rovněž žalobu proti rozhodnutí téhož žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29073/13/5000-14401-700796, týkající se podílu na jiných nemovitostech totožného stěžovatele, přičemž v tomto druhém případě lhůta pro podání daňového přiznání skutečně uplynula dne 25. 5. 2005. Tato chyba však nemůže způsobit vnitřní rozpornost napadeného rozsudku, neboť z celkového kontextu je zřejmé, která data soud považuje za rozhodná; v rozsudku je několikrát zmíněno, že darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu, jejíž doručení zakládá povinnost podat daňové přiznání, byla stěžovateli doručena dne 4. 2. 2005 (viz body [46] a [48] rozsudku).

[21] Žalovaný trvá též na tom, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. Stěžovatel žádným způsobem nereflektuje, že lhůta pro vyměření darovací daně počala běžet až v roce 2005, jelikož se odvíjela ode dne doručení smlouvy s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Co se týče odkazů na judikaturu týkající se problematiky výkladu § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, výklad učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 se na běh prekluzivní lhůty v tomto konkrétním případě neuplatní, neboť správce daně si nemůže učinit úsudek o vzniku daňové povinnosti dříve, než o převodu rozhodne příslušný katastrální úřad svým konstitutivním rozhodnutím. Zároveň v nyní přezkoumávaném případě k určení prekluzivní lhůty nedošlo podle zákona o správě daní a poplatků, ale podle speciální právní úpravy, tj. zákona o trojdani. Teze, že pro stanovení daně je rozhodné datum účinků vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí, by popírala smysl a účel předmětné

právní úpravy a vedla by k absurdním situacím, kdy by mohlo dojít (jako v tomto případě) k prekluzi práva daň vyměřit ještě před vznikem možnosti správce daně činit úkony směřující k vyměření daně, která je vázána na vznik povinnosti podat daňové přiznání.

Doplnění vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti žalobce

[22] V reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60 (v obdobné věci totožného stěžovatele), v souvislosti se závěrem soudu o nutnosti aplikace zákona o správě daní a poplatků jakožto příznivější právní úpravy, odkázal na znění § 264 odst. 12 daňového řádu. Správní orgány nemají kompetenci k tomu, aby posuzovaly stěžovatelem tvrzenou protiústavnost daného ustanovení, a to zejména za situace, kdy samotné normativní vyjádření umožňuje nepochybný a jednoznačný gramatický výklad. Dle žalovaného v daném případě nedošlo ani ke konkurenci výkladových metod právní normy, aby tak alespoň do úvahy přicházel test proporcionality ústavně šetrného výkladu; zákonná dikce § 264 odst. 12 daňového řádu je totiž jednoznačná, neumožňující daňovým orgánům jeho ignoraci či možnost správního uvážení.

Doplnění kasační stížnosti žalobce

[23] Taktéž stěžovatel upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60; s ohledem na vázanost soudu svou judikaturou považuje kasační námitku brojící proti nesprávnému posouzení příznivější právní úpravy za relevantní.

[24] Naopak v otázce prekluze práva vyměřit darovací daň se závěry Nejvyššího správního soudu v odkazovaném rozsudku nesouhlasí. Připomíná, že právní pojem „*vznik povinnosti podat daňové přiznání*“ vyložil již Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, přičemž počítání lhůt postavil na principu proporcionality a právní jistoty o tom, kolik má být na dani vyměřeno; ve věci řešené před Ústavním soudem přitom správce daně, stejně jako v nyní projednávaném případě, doručil výzvu až v samém konci lhůty. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku nikterak nevyložil, proč se od tohoto nálezu ve svém výkladu odchýlil, přestože sám výslovně uvedl, že stěžovateli vznikla daňová povinnost již ke dni právních účinků vkladu. Doplnil, že i finanční správa akceptovala závěry předmětného nálezu, které navíc nalezly odraz ve změně znění § 47 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na bezrozpornost právního řádu není důvod vykládat ustanovení vztahující se k prekluzi daně odlišně v zákoně o správě daní a poplatků (§ 47) a v zákoně o trojdani (§ 22).

[25] Nelze také dle stěžovatele odhlédnout od objektivní desetileté lhůty; § 22 odst. 2 zákona o trojdani zakotvující lhůty pro vyměření daně přitom byl ke dni 21. 12. 2009 zrušen, posléze byl aplikován § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a od 1. 1. 2011 se pak lhůta pro vyměření daně posuzuje dle § 148 odst. 5 daňového řádu. Ve věci stěžovatele počátek lhůty založily právní účinky vkladu práva do katastru nemovitostí dne 27. 12. 2000; pokud platební výměr nabyl právní moci dne 26. 11. 2013, stalo se tak až po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty.

Vyjádření žalovaného k doplnění kasační stížnosti žalobce

[26] Žalovaný zopakoval své přesvědčení, že nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. Zákon o trojdani jako právní úprava speciální k zákonu o správě daní a poplatků totiž stanovoval, že vyměřit a doměřit daň však bylo možné nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Okamžik vzniku povinnosti podat daňové přiznání k darovací dani upravoval § 21 odst. 1 téhož zákona, který obsahoval povinnost podat daňové přiznání do třiceti dnů ode dne, kdy byla poplatníkovi doručena smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí. Darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí přitom byla stěžovateli doručena dne 4. 2. 2005; lhůta pro stanovení daně tak započala běžet v roce 2005 a nikoli v roce 2000, jak se neustále mylně domnívá stěžovatel. Počátek běhu lhůty pro stanovení daně je totiž spojen s povinností podat daňové přiznání, nikoli s okamžikem právních účinků vkladu. Pokud tedy platební výměr nabyl právní moci dne 26. 11. 2013, je na základě výše uvedeného zcela zjevné, že k tomuto nedošlo po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel uplatnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[29] Kasační stížnost je důvodná.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[30] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil rozsudek městského soudu z hlediska namítané nepřezkoumatelnosti, neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. K pojmu nepřezkoumatelnosti odkazuje na ustálenou judikaturu k této otázce (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, či nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jeho nesrozumitelnosti způsobené vnitřní rozporností. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou přitom považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení

skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit; jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19), přičemž podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dalších dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[31] Námitku stěžovatele, v níž napadenému rozsudku vytýká, že z něj není zřejmé, proč městský soud považoval jím v žalobě citovanou judikaturu týkající se stanovení počátku prekluzivní lhůty za nepřiléhavou a věc posoudil odlišně od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/2007, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Skutečnost, že se městský soud nevyjádřil konkrétně ke každému z jednotlivých stěžovatelem poukazovaných judikátů zvlášť, sama o sobě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se vypořádal s námitkou, v rámci níž na předmětnou judikaturu odkazoval; svůj závěr, že k prekluzi daně nedošlo, přitom řádně zdůvodnil. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016 – 59: „*rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13).*“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že nebylo nezbytnou povinností městského soudu se vymezovat proti každému ze stěžovatelem v žalobě uváděných judikátů a osvětlovat důvody jejich nepřiléhavosti na řešenou věc; připouští nicméně, že pro větší přesvědčivost odůvodnění napadeného rozsudku by bylo vhodné se konkrétně ke každému z těchto rozhodnutí alespoň stručně vyjádřit.

[32] Jako zcela lichou pak Nejvyšší správní soud shledal kasační námitku, že z odůvodnění napadaného rozsudku není jednoznačně zřejmé posouzení otázky, k jakému dni byl stěžovatel nejpozději povinen podat daňové přiznání. Je sice pravdou, že městský soud jako okamžik uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání v odst. [48] napadaného rozsudku uvedl den 7. 3. 2005 a v odst. [62] pak den 25. 5. 2005, jedná se však zjevně o chybu v psaní. Jak správně poukázal žalovaný, městský soud řešil pod sp. zn. 8 Af 3/2014 taktéž žalobu proti rozhodnutí téhož žalovaného ze dne 21. 11. 2013, č. j. 29073/13/5000-14401-700796, ve věci totožného stěžovatele a skutkově a právně velmi obdobné otázky, přičemž v tomto druhém případě lhůta pro podání daňového přiznání skutečně uplynula dne 25. 5. 2005; jedná se tedy pouze o omluvitelnou záměnu v čísle. Tato chyba v psaní nemůže způsobit vnitřní rozpornost, a tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť z jeho celkového kontextu je zřejmé, které datum skutečně považoval městský soud za okamžik uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání; v napadeném rozsudku je totiž

opakovaně jasně uvedeno, že darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu práva, jejíž doručení zakládá povinnost podat daňové přiznání, byla stěžovateli doručena dne 4. 2. 2005 (srov. odst. [46] a [48] napadeného rozsudku), jednoznačně zamýšleným okamžikem je tedy ve smyslu § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani zjevně den 7. 3. 2005.

[33] Nejvyšší správní soud shrnuje, že žádná ze stěžovatelových námitek brojících proti přezkoumatelnosti napadeného rozsudku nebyla důvodná; soud taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, pročež přistoupil k vypořádání dalších věcných námitek předestřených v kasační stížnosti.

Prekluze daňové povinnosti stěžovatele

[34] V případě námitky stěžovatele týkající se uběhnutí lhůty pro vyměření daně a taktéž jejího zvýšení předesílá Nejvyšší správní soud svá zjištění obsahu správního spisu: stěžovatel uzavřel dne 27. 12. 2000 se svým bratrem Ing. J. J. darovací smlouvu na spoluvlastnický podíl o velikosti 1/20 na domu č. p. X s pozemkem parc. č. X a domu č. p. X s pozemkem parc. č. X, v k. ú. X. Vklad práva dle této smlouvy do katastru nemovitostí byl proveden dne 19. 1. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 27. 12. 2000. Darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí byla stěžovateli doručena dne 4. 2. 2005. Dne 10. 9. 2008 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání č. j. 287095/08/001962/6476, která byla stěžovateli doručena dne 16. 9. 2008. Stěžovatel následně dne 5. 11. 2008 podal přiznání k darovací dani, přičemž jako osobu dárce uvedl svého otce J. J. Poté probíhalo daňové řízení, v němž byla správcem daně mimo jiné vydána výzva k odstranění pochybností ze dne 11. 11. 2009, č. j. 350757/09/001961106476, v níž vyjádřil pochybnosti o tom, že osoba uvedená v daňovém přiznání je skutečně dárcem, a dále pochybnosti o správnosti cen jednotlivých nemovitostí; tato výzva byla zástupkyni stěžovatele doručena dne 17. 12. 2009. Dne 27. 6. 2012 pak správce daně vydal platební výměr (doručený stěžovateli 9. 7. 2012), který byl následně potvrzen napadeným rozhodnutím žalovaného.

[35] Podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani platilo, že *„poplatník je povinen podat místně příslušnému správci daně přiznání k dani dědické, dani darovací nebo k dani z převodu nemovitostí, a to do 30 dnů ode dne, v němž je smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo rozhodnutí či jiná listina, kterými příslušný státní orgán potvrzuje nebo osvědčuje vlastnické vztahy k nemovitostem, doručena poplatníkovi daně darovací nebo daně z převodu nemovitostí.*

[36] Podle § 22 odst. 1 téhož zákona pak *„daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost* ***podat daňové přiznání****.* Dle odst. 2 téhož ustanovení *„byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl poplatník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.“*

[37] Stěžovatel byl podle § 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani povinen podat přiznání k darovací dani do 7. 3. 2005; lhůta pro vyměření daně podle § 22 odst. 1 téhož zákona by tedy 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 11. 11. 2009 vydal výzvu k odstranění pochybností, čímž počala opět podle § 22 odst. 2 zákona o trojdani běžet tříletá lhůta pro vyměření daně, která měla skončit dne 31. 12. 2012. Jak totiž již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51: *„k problematice úkonů způsobilých přerušení běhu prekluzivní lhůty, tedy těch, jež směřují k vyměření daně, existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, č. 1438/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS či ze dne 11. 10. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, č. 1441/2008 S. NSS). Jednoznačně z ní lze dovodit, že se musí jednat nejen o úkony, které směřují k vyměření daně, ale musí to být úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu finančních orgánů a svojí procesní logikou a návazností směřující k vyměření daně.“* Výzva k podání daňového přiznání i výzva k odstranění pochybností vydané v posuzované věci jednoznačně splňují tyto požadavky na úkony způsobilé k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[38] Lhůta pro vyměření daně tedy neskončila do 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnost daňový řád. Na běh této prekluzivní lhůty se proto vztahuje přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, podle něhož *„běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován“*. Vzhledem k tomu, že platební výměr byl stěžovateli doručen dne 9. 7. 2012, prodloužila se prekluzivní lhůta pro vyměření daně podle § 148 odst. 2 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, tj. do dne 31. 12. 2013. Doručením rozhodnutí žalovaného pak došlo k dalšímu prodloužení lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 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.

[39] S ohledem na výše uvedené nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že platební výměr nabyl právní moci (26. 11. 2013) až po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, stejně tak že uplynula prekluzivní lhůta pro 10 % zvýšení daně. Názor stěžovatele, že mu daňová povinnost k darovací dani vznikla ke dni právních účinků vkladu práva do katastru nemovitostí, tj. dne 27. 12. 2000, je správný. Neobstojí však jeho závěr, že právo vyměřit darovací daň zaniklo dne 31. 12. 2003; prekluzivní lhůtu pro vyměření předmětné daně totiž nelze počítat od data právních účinků vkladu darovací smlouvy do katastru nemovitostí, jak to činí stěžovatel. Zákon o trojdani výslovně váže běh lhůty pro vyměření daně na povinnost podat daňové přiznání, nikoli na datum vzniku daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, v němž řešil skutkově a právně téměř totožnou situaci, v odst. [56] – [58] uvedl, že *„tuto právní úpravu* [§ 21 odst. 1 písm. b) zákona o trojdani] *považuje za smysluplnou a logickou, neboť pokud by lhůta pro stanovení daně počala běžet již ke vzniku daňové povinnosti, mohlo by v případě dlouhého řízení o povolení vkladu vlastnického práva*

do katastru nemovitostí dojít k tomu, že by lhůta pro stanovení daně skončila ještě před tím, než by vlastnické právo bylo vůbec převedeno, a tím by bylo stanovení daně a její výběr znemožněny. Na výše uvedeném nic nemění ani stěžovatelem zmíněné závěry v judikatuře NSS a Ústavního soudu. V posuzované věci se totiž nejedná o posouzení možnosti povolení obnovy řízení k vyměření daně z převodu nemovitostí, kterou se NSS zabýval v rozsudku ze dne 27. 10. 2010, č. j. 7 Afs 79/2010 – 94. V posuzované věci nebyl aplikován § 47 ZSDP zmíněný v části usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 – 122, citované v kasační stížnosti stěžovatelem, v němž NSS poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové přiznání podává, a nikoliv až od konce roku, ve kterém se podává. Tento nález Ústavního soudu se však týkal použití tzv. „pravidla 3+1" při hodnocení plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Toto pravidlo však v posuzované věci aplikováno být nemohlo, neboť správce daně stěžovatele vyzval k podání daňového přiznání ve lhůtě 3 let podle § 22 odst. 1 ZDD. V posuzované věci se nejednalo ani o posouzení běhu prekluzivní lhůty daně z převodu nemovitostí v případě, kdy pominuly důvody pro osvobození daně podle § 20 odst. 6 písm. e) ZDD, čímž se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 87/2009 – 51. I v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že počátkem lhůty pro vyměření daně z převodu nemovitostí je poslední den 30-ti denní lhůty, která plyne ode dne, kdy byla doručena poplatníkovi smlouva s doložkou o povolení vkladu do katastru nemovitostí nebo rozhodnutí či jiná listina, kterými příslušný státní orgán potvrzuje nebo osvědčuje vlastnické vztahy k nemovitostem. Vzhledem k tomu, že § 21 odst. 1 písm. b) ZDD se vztahuje jak na daň darovací i na daň z převodu nemovitostí, je tento závěr pro posuzovanou věc relevantní a vyvrací argumentaci stěžovatele uvedenou ve vztahu k prekluzi lhůty pro vyměření daně." Nejvyšší správní soud přitom v projednávaném případě neshledal důvod, proč se od dříve zaujatého právního názoru odchýlit.

[40] Jestliže stěžovatel v doplnění kasační stížnosti namítá, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, nikterak nevyjádřil k tomu, proč se ve svém právním posouzení odchýlil od nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, nelze s tímto tvrzením souhlasit; v citovaném rozhodnutí totiž Nejvyšší správní soud předmětný nález Ústavního soudu výslovně zmiňuje a zároveň uvádí též konkrétní důvod, proč není přiléhavý na řešenou věc, tj. v daném případě aplikací tzv. „pravidla 3+1" při hodnocení plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně (srov. Nejvyšším správním soudem zvýrazněnou pasáž citace tohoto rozhodnutí v odst. [39]). Nad rámec tam uvedeného Nejvyšší správní soud ještě doplňuje, že případ posuzovaný Ústavním soudem se týkal odlišné skutkové situace: jednalo se totiž o daň z příjmu fyzických osob a prekluze práva ji vyměřit byla posuzována podle § 47 zákona o správě daní a poplatků (nikoli o darovací daň se zvláštní právní úpravou pro prekluzi v § 22 odst. 1 zákona o trojdani); navíc problém tkvěl v tom, že *„finanční úřad učinil první krok k vyměření daně těsně na konci lhůty, dne 20. 11. 2002, přitom stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20. 1. 1998. Avšak již tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou"*. Lhůta pro podání daňového přiznání u darovací daně však byla zcela odlišná [srov. § 21 odst. 1 písm. b)

zákona o trojdani] od lhůty pro podání daňového přiznání v případě daně z příjmu fyzické osoby; v nyní řešené věci tedy k žádnému extenzivnímu prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření daně o další rok (tzv. „pravidlo 3+1“) ve smyslu předmětného nálezu nedošlo.

[41] Nejvyšší správní soud však shodně jako v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, dodává, že *„přístup správce daně, který vydal výzvu k podání daňového přiznání až dne 10. 9. 2008* (v projednávané věci 16. 9. 2008), *v situaci, kdy vklad práva dle darovací smlouvy byl zapsán v katastru nemovitostí v dubnu 2005, lze vskutku označit za laxní. Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 4. 2010* (v projednávané věci ze dne 29. 4. 2010, č. j. 138645/10/001961106476) *totiž vyplývá, že správci daně je datum převzetí smlouvy poplatníkem na katastrálním úřadu sdělováno v elektronické formě a je zobrazováno v aplikaci ADIS. Ze sjetiny z této aplikace obsažené ve správním spisu je zřejmé, že správci daně bylo známo, že předmětná darovací smlouva s doložkou o povolení vkladu byla žalobci doručena dne 25. 4. 2005. Stěžovateli však nelze přisvědčit v tom, že je za tuto laxnost správce daně trestán, neboť stále platí, že to byl primárně stěžovatel, kdo měl povinnost daň řádně a včas přiznat a odvést. Zvýšení daně nelze považovat za porušení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť ke stanovení daně a jejímu zvýšení došlo na základě platných a účinných právních předpisů. Stanovenou výši zvýšení daně nelze považovat za porušení uvedeného článku Listiny také s ohledem na značnou reálnou hodnotu převáděných nemovitostí“*. Kasační námitka proto není důvodná.

Aplikace pro stěžovatele příznivější právní úpravy

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

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

[44] Podle § 68 zákona o správě daní a poplatků platilo, že *„nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak*. Podle § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu pak *„daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto*

povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.

[45] Dle § 264 odst. 12 daňového řádu *„uplynula-li lhůta pro podání daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného přiznání nebo hlášení o dani do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se zvýšení daně podle dosavadních právních předpisů“*.

[46] V posuzované věci byl vklad práva k nemovitostem povolen a zapsán v katastru nemovitostí dne 19. 1. 2005 s právními účinky vkladu ke dni 27. 12. 2000; rozhodnutí o vkladu bylo žalobci doručeno dne 4. 2. 2005. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit darovací daň proto stěžovateli vznikla v roce 2005, tj. za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (k tomuto závěru viz výše). Správce daně však ve věci rozhodl až dne 27. 6. 2012, tj. za účinnosti daňového řádu, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 2011. Dle znění § 264 odst. 12 daňového řádu by mělo být zvýšení daně uplatněno podle dosavadních právních předpisů, tj. zákona o správě daní a poplatků; s ohledem na povahu tohoto opatření jakožto trestu je však nezbytné na něj aplikovat též čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.

[47] Vztahem § 68 zákona o správě daní a poplatků a § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu z hlediska jejich výhodnosti pro touto sankcí postihovanou osobu se již taktéž zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60; v jeho odst. [63] – [65] uvedl, že *„s ohledem na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod bylo proto třeba hodnotit, která právní úprava je pro stěžovatele výhodnější. Výhodnost právní úpravy v oblasti správního trestání, tj. i trestání za finanční delikty, je třeba hodnotit individuálně se zohledněním konkrétního posuzovaného případu. Teoretické výhody pro pachatele, které však nemohou být aplikovány na jeho konkrétní případ, nemohou ospravedlnit použití dřívější právní úpravy, která v konkrétní věci vede k uložení přísnější sankce, než by mohla být uložena podle pozdější právní úpravy. To by totiž vedlo k závěru, který je pravým opakem zásady použití pozdější příznivější úpravy. V dané věci je třeba vyhodnotit primárně maximální výši hrozící sankce, a to vzhledem k závěru správních orgánů, že v případě stěžovatele byly dány přitěžující okolnosti vedoucí k nutnosti uložení zvýšení daně v maximální výši. Stěžovateli je tedy třeba přisvědčit v tom, že v jeho případě není fakultativnost uložení sankce dle § 68 ZSDP pro posouzení přísnosti sankce upravené v tomto ustanovení relevantní. Pro posuzovanou věc to znamená, že pro stěžovatele je z hlediska pokuty za opožděné tvrzení daně ve smyslu čl. 40 odst. 6 Listiny výhodnější úprava obsažená v § 250 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť umožňuje stanovit sankci za opožděné podání daňového přiznání nejvýše do 5 % stanovené daně, kdežto § 68 ZSDP umožňoval tuto sankci stanovit ve výměře do 10 %, jak se také v posuzované věci stalo. S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že správní orgány i městský soud při hodnocení této otázky pochybily, a jejich rozhodnutí jsou z tohoto důvodu nezákonná. Na žalovaném tak bude, aby v dalším řízení vadu platebního výměru spočívající v nesprávném stanovení zvýšení daně, resp. pokuty za opožděné podání daňového přiznání, napravil.“*

[48] Nejvyšší správní soud má za to, že výše citované posouzení zcela přiléhavě dopadá i na řešenou věc. V obou případech totiž lhůta pro podání daňového přiznání uplynula za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, avšak správce daně ve věci rozhodl až za

účinnosti daňového řádu; situace je taktéž shodná v tom, že v odkazovaném i nyní posuzovaném případě bylo zvýšení daně vyměřeno v (dle zákona o správě daní a poplatků) maximální možné výši 10 %, tedy sazbě dvojnásobně převyšující postih možný dle daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom neshledal žádný důvod, proč by se od svého dříve vysloveného právního názoru měl odchýlit.

[49] Jestliže žalovaný tvrdí, že nemá kompetenci k tomu, aby protiústavnost § 264 odst. 12 daňového řádu posuzoval, pak je třeba konstatovat, že to po něm nikdo nežádá (ostatně tuto pravomoc skutečně nemá). Po žalovaném se však žádá ústavně konformní interpretace „jednoduchého" zákonného práva, tedy jeho výklad tak, aby co možná nejvíce šetřil podstatu ústavních pravidel a zejména ústavně zaručených základních práv. Princip zakotvený v čl. 40 odst. 6 Listiny, tedy požadavek užít při trestání nejmírnější zákonnou úpravu účinnou v časovém intervalu mezi deliktním jednáním a okamžikem vydání rozhodnutí o vině a sankci za veřejnoprávní delikt, je v tomto ohledu výkladovým korektivem doslovného znění takových přechodných ustanovení, která by, pokud by byla vykládána vskutku striktně jen podle svého jazykového výkladu, vedla k výsledku, jenž by byl se shora zmíněným ústavním pravidlem v rozporu. Ústavy dbalý zákonodárce jistě nemohl ani v nejmenším zamýšlet, že by, pokud v určitých ohledech mění veřejnoprávní sankční režim, se mohlo v jednotlivých případech dospět k závěru, že na jednání, na něž by podle přechodného ustanovení měla dopadnout stará, rušená právní úprava, byla tato úprava vskutku použita, pokud by právní úprava nová byla pro dotyčného delikventa příznivější. Proto je třeba věcný rozsah přechodného ustanovení v § 264 odst. 12 daňového řádu teleologicky redukovat tak, že se stará úprava podle něho použije jen na ty situace, kdy je pro delikventa tato stará úprava při celkovém zohlednění všech okolností příznivější; neužije se naopak, i když jsou jinak podmínky použitelnosti § 264 odst. 12 daňového řádu splněny (tj. uplynuly-li tam uvedené lhůty do dne nabytí účinnosti daňového řádu), je-li pro delikventa výhodnější úprava nová. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje např. na rozsudek ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 – 44, v němž uvedl, že *„ústavně konformní výklad je základní povinností obecných soudů při interpretaci právních předpisů (srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 8. 2003, sp. zn. I. ÚS 437/02, nebo nález ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 75/04). Z této zásady vyplývá takový přístup k výkladu právních předpisů, že v případě více možných interpretačních variant je možné zvolit pouze ty, které nejsou v rozporu s ústavním pořádkem* (...) *Ústavní soud* (v nálezu ze dne 30. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 37/11) *vyjádřil možnost správních orgánů a obecných soudů upustit od sankce, která by v konkrétním případě výjimečně protiústavně zasahovala do garantovaných práv ústavním pořádkem, a to i v případech, kdy zákon neuvádí možnost správního orgánu věc posoudit v rámci správního uvážení. Naopak Ústavní soud zamítl návrh na derogaci předmětného ustanovení zákona s odkazem na povinnost ústavně konformního výkladu za pomoci přednostní aplikace ústavní normy v případě, kdy by doslovný výklad zákonného ustanovení vedl k neústavnímu výsledku.* (...) *přechodné ustanovení v § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění by byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 větou druhou Listiny. Význam právního předpisu nižší síly je v takovém případě nutné podle citovaných rozhodnutí Ústavního soudu doplnit pravidlem plynoucím z předpisu vyšší právní síly. Stěžovatel* (správce daně) *proto měl stanovit výši penále podle právního předpisu pro žalobce příznivějšího; tedy měl aplikovat § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu. V jiných*

případech, kde ke konfliktu s čl. 40 odst. 6 Listiny nedochází, může být § 264 odst. 13 daňového řádu aplikován v souladu se svým vlastním zněním.“

[50] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že kasační námitka je důvodná; správní orgány i městský soud při posouzení právní otázky aplikace pro stěžovatele příznivější právní úpravy pochybily, pročež jsou z toho důvodu jejich rozhodnutí nezákonná a nemohou obstát. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil.

Délka řízení

[51] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že k převodu nemovitostí došlo již dne 27. 12. 2000 a celá záležitost trvá velmi dlouho, Nejvyšší správní soud uvádí, že délka řízení je dána kombinací více faktorů (dlouhá doba od uzavření darovací smlouvy do provedení jejího vkladu do katastru nemovitostí, nepodání daňového přiznání stěžovatelem, délka daňového a soudního řízení), které však samy o sobě neznamenají nezákonnost správních rozhodnutí či napadeného rozsudku městského soudu. Posouzení případných průtahů v některém z předcházejících procesů přitom není předmětem tohoto řízení.

Další žalobní námitky

[52] Nad rámec vypořádání důvodů uvedených stěžovatelem v nyní posuzované kasační stížnosti Nejvyšší správní soud dodává, že městským soudem učiněné posouzení totožné argumentace, kterou uplatnil stěžovatel v žalobě jakožto námitky shrnuté v odst. [2], [3], [5] a [6] tohoto rozhodnutí, již přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 4 Afs 351/2018 – 60, odst. [66 - 80] a [83 - 93], přičemž je neshledal důvodnými.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[53] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených úvah zrušil napadený rozsudek městského soudu. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zrušil též rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

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

[55] Uplatnitelné náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3000 Kč za žalobu proti rozhodnutí žalovaného a dále z nákladů zastoupení; odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů se u daňového poradce, resp. daňově poradenské společnosti, která žalobce zastupovala v řízení o žalobě, určuje způsobem shodným jako u advokáta (srov. § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). V řízení před městským soudem má stěžovatel právo na náhradu odměny za zastupování za pět úkonů jeho zástupce: 1) příprava a převzetí věci [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb.,

advokátní tarif (dále jen „AT“)]; 2) podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]; 3) vyjádření ze dne 15. 4. 2014 k výzvě ve věci jednání [§ 11 odst. 3 AT a ve spojení s § 11 odst. 2 písm. h) AT; srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, sp. zn. 6 A 205/95 SJS 531/1999]; 4) nahlížení do soudního a správního spisu dne 7. 7. 2015 [§ 11 odst. 3 AT ve spojení s § 11 odst. 1 písm. f) AT]; 5) účast na jednání soudu dne 25. 9. 2018 [§ 11 odst. 1 písm. g) AT], a to ve výši 3100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 AT], tj. 4,5 x 3100 Kč, celkem 13 950 Kč. Náhrada hotových výdajů [za úkony ad 1), ad 2), ad 3)] pak činí 3 x 300 Kč [§ 13 odst. 3 AT]. Jízdné zástupce [§ 13 odst. 5 AT] vozidlem Peugeot 307- X, na trase Liberec: Komenského 87/3 – Městský soud v Praze a zpět v délce 222 km, při spotřebě nafty 6,1 l/100 km tvoří: 1) jízdné při nahlížení do soudního a správního spisu dne 7. 7. 2015 [úkon ad 4)], cena PHM (nafta) činila 36,1 Kč/litr [§ 4 vyhlášky č. 328/2014 Sb.] a sazba základní náhrady na 1 km 3,7 Kč/km [§ 157 odst. 4 zákoníku práce], tj. celkem jízdné 821 Kč; 2) jízdné na jednání dne 25. 9. 2018 [úkon ad 5)], cena PHM (nafta) činila 29,80 Kč [§ 4 vyhlášky č. 463/2017 Sb.] a sazba základní náhrady na 1 km 4 Kč/km [§ 157 odst. 4 zákoníku práce], tj. celkem jízdné 888 Kč. Náhrada za promeškaný čas [§ 14 AT] strávený přepravou z místa sídla zástupce do sídla Městského soudu v Praze [za úkony ad 4), ad 5)], kdy jedna cesta trvá 3 započaté půlhodiny, činí 2 x 2 x 3 x 100 Kč, tj. 1200 Kč. Celkem se tedy jedná o částku 20 759 Kč.

[56] V řízení před Nejvyšším správním soudem má stěžovatel, vedle zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5000 Kč, právo na náhradu odměny jeho zástupkyně JUDr. Ludmily Pávkové, advokátky (poté, co v důsledku tzv. advokátního přímusu v řízení o kasační stížnosti již nemohl být nadále zastupován daňovým poradcem, který jej zastupoval v řízení před městským soudem), za tři úkony: 1) přípravu a převzetí věci [§ 11 odst. 1 písm. a) AT)]; 2) podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]; 3) doplnění kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) AT] a to ve výši 3100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 AT], tj. 3 x 3100 Kč, celkem 9300 Kč. Náhrada hotových výdajů pak činí 3 x 300 Kč [§ 13 odst. 3 AT]. Částka 10 200 Kč se zvyšuje 21 %, neboť zástupkyně je plátkyní DPH, tj. na 12 342 Kč.

[57] Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli na nákladech řízení o žalobě a kasační stížnosti dohromady částku 33 101 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. listopadu 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu