



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšera a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupen JUDr. Zdeňkem Sochorcem, advokátem se sídlem V Teničkách 614, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 11. 2010, čj. 13942/10-1100-700519, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2012, čj. 30 Af 14/2011 - 35,

t a k t o:

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í:

I.

[1] Finanční úřad v Uherském Hradišti (správce daně) rozhodnutím ze dne 28. 6. 2010, čj. 108691/10/336911705263, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 226 898 Kč a penále ve výši 1344 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 19. 11. 2010, čj. 13942/10-1100-700519, zamítlo odvolání žalobce proti shora vymezenému dodatečnému platebnímu výměru. Nejvyšší správní soud poukazuje, že o odvolání rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho právním nástupcem se dle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství.

II.

[3] Rozhodnutí finančního ředitelství napadl žalobce žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 31. 7. 2012, čj. 30 Af 14/2011 - 35.

[4] Soud nejprve konstatoval, že žalovaný nemá povinnost vypořádat námitky ve stejné struktuře, v jaké podal žalobce odvolání. Ačkoliv žalobce strukturoval své odvolání do pěti námitek, v podstatě uplatnil jen námitky dvě. Jak s námitkou prekluze, tak i námitkou procesních pochybení správce daně při projednání zprávy o vytýkacím řízení se žalovaný vypořádal. Žalovaný v souvislosti s odesláním zprávy poštovní zásilkou odkázal na § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, které mu takový postup umožňuje. Napadené rozhodnutí proto není v tomto směru nepřezkoumatelné.

[5] Krajský soud dále poukázal na to, že správce daně má právo, nikoliv povinnost, provést u daňového subjektu daňovou kontrolu. Pokud tak neučinil, nelze jeho jednání označit za nečinnost. Naopak, zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost měla být vyšší, než jak deklaroval v daňovém přiznání, musí sám podat dodatečné daňové přiznání. Jestliže ho k tomuto úkonu vyzval správce daně až ke konci lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, nesvědčí to o pasivitě správce daně, ale o nedodržování povinností daňovým subjektem.

[6] Napadené rozhodnutí není nezákonné ani proto, že v něm není uvedeno, kdo jej vypracoval. O odvolání rozhoduje finanční ředitelství, nikoliv konkrétní pracovník orgánu daňové správy. Rozhodnutí žalovaného splňuje formální náležitosti vymezené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud měl žalobce obavy z podjatosti odvolacího orgánu, mohl uplatnit postup dle § 26 zákona o správě daní a poplatků. Vznesenou námitku soud považuje za ryze formální. Ze správního spisu nevyplývá, že by se žalobce zajímal, kdo je referentem spisu. Soud neshledal souvislost mezi nutností uvést konkrétního pracovníka žalovaného a posouzením, zda nebylo rozhodnuto toliko ve smyslu předkládací zprávy správního orgánu prvního stupně.

[7] Jako důvodnou neshledal soud ani námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Správce daně vyzval žalobce dne 14. 10. 2009 k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2006; výzva byla doručena dne 20. 10. 2009. Ačkoliv takto správce daně učinil až ke konci období, ve kterém mohla být daň vyměřena, nejednal nezákonně. Podstatné je, zda byla daň vyměřena v zákonné lhůtě. V této souvislosti soud zkoumal, zda byl ve věci učiněn úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud shledal jak výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, tak i následnou výzvu k odstranění pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 uvedeného zákona ze dne 23. 11. 2009 (žalobci doručenou dne 21. 12. 2009) za úkony, které jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Obě výzvy jsou výrazem procesní aktivity správce daně směřující k vyměření daně.

[8] Správce daně podle krajského soudu nepostupoval nezákonně, pokud neprověřoval daňový základ žalobce v rámci daňové kontroly. Zahájení vytýkacího řízení po podání dodatečného daňového přiznání má oporu v zákoně (konkrétně v § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) i v judikatuře (např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 - 147). Provedení vytýkacího řízení nebránilo ani předchozí vyměření daně za rok 2006 na základě řádného daňového přiznání. V daném případě byl správce daně schopen dosáhnout správního stanovení daně i na základě vytýkacího řízení. Proto nemusel přistoupit k daňové kontrole. Soud dále vyložil, že správce daně nemá povinnost uvádět, na základě jaké úvahy a důkazů byl oprávněn zjišťovat základ daně mimo daňovou kontrolu.

[9] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky směřující do procesního postupu správce daně při projednání zprávy o výsledku vytýkacího řízení. Zkoumal přitom, zda byl zachován účel institutu seznámení žalobce s vyměřovacím spisem a zda bylo žalobci umožněno vyjádřit se ke zprávě o výsledku tohoto řízení. Správce daně se snažil opakovaně kontaktovat žalobce za účelem projednání zprávy o vytýkacím řízení. Telefonní, případně SMS, kontakty potvrdil

i sám žalobce. Ačkoliv tyto kontakty nebyly provedeny v zákonné písemné formě, správce daně jednal v součinnosti s žalobcem. Žalobce byl následně předvolán k projednání zprávy o vytýkacím řízení. Z projednání zprávy se ale omluvil s odkazem na pracovní program. Správce daně poté zaslal žalobci zprávu o vytýkacím řízení poštou a poučil jej o možnosti projednat zprávu v náhradním, příp. jiném dohodnutém termínu. Zpráva o vytýkacím řízení byla žalobci doručena dne 21. 6. 2010. Platební výměr byl vydán dne 28. 6. 2010. Poté, co správce daně zaslal žalobci zprávu o vytýkacím řízení, poskytl mu časový prostor k projednání této zprávy. Správce daně vyčkal s vydáním platebního výměru jeden týden po stanoveném termínu k projednání zprávy.

[10] Krajský soud má za to, že správce daně vyvinul maximální úsilí k projednání zprávy o vytýkacím řízení s žalobcem. Správce daně využil svého zákonného oprávnění a zprávu doručil žalobci poštou a zároveň mu umožnil na zprávu reagovat. Žalobci tak byl poskytnut prostor pro vyjádření se ke zprávě, příp. k navrhnutí jejího doplnění, a to vše před ukončením vytýkacího řízení, tedy před vydáním platebního výměru. Soud neshledal procesní pochybení správce daně v takovém rozsahu, aby to odůvodňovalo zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobcem citovaný náleze Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 není příhodný. V nyní souzené věci totiž správce daně po celou dobu řízení vyvíjel činnost směřující k projednání zprávy o vytýkacím řízení. Žalobce však svých práv nevyužil. Namísto věcné argumentace se snaží uplatnit tvrzená procesní pochybení, která však sám vyvolal svým postojem v daňovém řízení.

[11] Neobstojí ani námitka nicotnosti. Žalobcem citovaný náleze Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/06 se nezabývá věcným posouzením náležitostí platebního výměru. Číslo účtu i lhůta pro plnění jsou součástí výroku napadeného platebního výměru, který je závazný jako celek. Uvedení čísla účtu až za lhůtu pro plnění je zcela v souladu s logickou větnou stavbou části výroku, kterou je žalobci ukládáno zaplatit (co) 8 064 Kč (do kdy) do třiceti dnů od doručení platebního výměru, (jak) na konkrétní číslo účtu.

III.

[12] Rozhodnutí krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[13] Krajský soud se podle stěžovatele nevypořádal s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovateli byl doručen dodatečný platební výměr, aniž by s ním byly projednány výsledky vytýkacího řízení. Dodatečný platební výměr byl proto vydán nezákonně, ještě před ukončením vytýkacího řízení. Jelikož se stěžovatel z termínu projednání výsledků kontroly řádně omluvil, očekával, že mu bude navržen jiný termín. Zaslání zprávy poštou bylo proto v jeho případě vyloučeno.

[14] Žalovaný zneužil neznalostí stěžovatele v daňovém právu a vydal dodatečný platební výměr, aniž by mu umožnil se vyjádřit k výsledkům vytýkacího řízení a aniž by jej poučil o následcích nedostavení se ke správci daně. Stěžovatel se nikdy projednání výsledků řízení nevyhýbal. Žalovaný mu však přesto zaslal zprávu o výsledku vytýkacího řízení poštou, a již sedmý den po odeslání zprávy odeslal dodatečný platební výměr. Podle § 14 zákona o správě daní a poplatků lze lhůtu kratší osmi dnů stanovit jen zcela výjimečně pro úkony jednoduché a zvláště naléhavé. Žalovaný stanovil lhůtu k vyjádření ke zprávě o výsledku vytýkacího řízení v délce sedmi dnů, a to při vědomí, že stěžovatel potřebuje právní pomoc a posuzovanou věc nelze považovat za jednoduchou. Nejednalo se ani o zvláště naléhavou situaci, neboť sám žalovaný se zahájením řízení otálel téměř 3 roky. Krajský soud se okolnostmi vydání dodatečného platebního výměru nezabýval. Nelze ani přezkoumat, zda byl platební výměr vydán na základě řádně zjištěného skutkového stavu.

[15] Stěžovateli nelze upřít právo na spravedlivý proces a tvrdit, že i přes závažná procesní pochybení žalovaného bylo vydáno zákonné rozhodnutí. Žalovaný ve vyjádření k žalobě přiznal, že si je plně vědom porušení zákona před vydáním dodatečného platebního výměru. Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného k žalobě upozornil, že správce daně v téměř shodné věci u jiného subjektu zrušil vadné rozhodnutí v rámci autoremedury.

[16] Stěžovatel netušil, že příjem z prodeje jemu darovaných nemovitostí podléhá dani z příjmů. Daň z převodu nemovitostí řádně uhradil. Správce daně měl podklady pro stanovení daně již od roku 2006, přesto byl tři roky nečinný. Stěžovatel nesouhlasí, že v jeho případě došlo vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání k přetržení prekluzivní lhůty. Potom by totiž muselo platit, že každé řízení zahájené vydáním výzvy je doměřovacím řízením, ve kterém bude dodatečně stanovena daň. Takovou jistotu ale žalovaný mít nemůže. Stěžovatel se proto domnívá, že správce daně měl zahájit daňovou kontrolu, aby tak bylo zřejmé, v jakém procesním postavení se nachází, jaká má práva a povinnosti a aby se mohl včas rozhodnout, zda se v řízení nechá zastupovat. Vytýkacím řízením mu byly bezdůvodně upřeny možnosti procesní obrany.

[17] Podle stěžovatele nelze ověřit tvrzení správce daně o uskutečněných telefonních a SMS kontaktech. Tvrzení žalovaného jsou účelová, s cílem stěžovatele poškodit a zpochybnit jeho věrohodnost. Závěr krajského soudu, že stěžovatel mohl v rámci odvolacího řízení doplňovat důkazy, protože nemohl být zkrácen na svých právech, neobstojí.

[18] Stěžovatel je toho názoru, že žalovaný byl povinen uvést svá stanoviska k jednotlivým odvolacím bodům tak, aby důvody vedoucí k zamítnutí odvolání byly sděleny jednoznačně. Postupem žalovaného mu byla znemožněna účinná obrana. Stěžovatel odmítá, že by měl důvody zamítnutí odvolání v napadeném rozhodnutí dohledávat a domýšlet.

[19] Krajský soud stěžovateli vytkl, že nezdůvodnil, proč by osoba vydávající rozhodnutí o odvolání mohla být podjatá. Stěžovatel však takový důvod logicky uvést nemůže, protože neví, kdo v jeho věci rozhodl. Cítí se zkrácen na svém právu prověřit, zda nemohlo jít o osobu podjatou. Stěžovatel setrvává na svém názoru, že má právo znát, kdo napadené rozhodnutí vydal právě z toho důvodu, aby mohla být zcela vyloučena libovůle a podjatost.

IV.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí. Krajský soud se podrobně vypořádal s žalobními námitkami směřujícími do procesního postupu správce daně při projednání zprávy o výsledku vytýkacího řízení. Žalovaný odmítl, že by ve vyjádření k žalobě přiznal, že si je plně vědom porušení zákona před vydáním dodatečného platebního výměru a že ve věci došlo k mimořádně závažnému porušení předpisů. V tomto bodu nadto kasační stížnost směřuje proti vyjádření žalovaného k žalobě, nikoliv proti napadenému rozsudku. K tvrzení stěžovatele, že netušil, že jeho příjem z prodeje darované nemovitosti podléhá dani z příjmů, což mělo být důvodem pro to, aby výzva k podání dodatečného daňového přiznání nebyla považována za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, žalovaný podotkl, že osvobození od daně z příjmů plynoucích z prodeje nemovitosti je již od počátku účinnosti zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů navázáno na splnění podmínky uplynutí určité doby mezi nabytím a prodejem. Žalovaný dodal, že ačkoliv se stěžovatel dovolává kasačních důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve vztahu k důvodům upraveným pod písmeny b) a d) nic neuvádí. Stěžovatel v zásadě nesouhlasí s právním názorem krajského soudu. K tomu však neuvádí žádnou novou právní argumentaci.

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud, a to i s přihlédnutím ke své povinnosti přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit z úřední povinnosti, se nejprve zabýval tvrzenou prekluzí. Jak žalovaný, tak i krajský soud ve svých rozhodnutích podrobně vyložili, z jakého důvodu nedošlo ve stěžovatelově případě k prekluzi práva stanovit dodatečnou daňovou povinnost. Soud se s jejich názory ztotožňuje.

[24] Podle závěrů Ústavního soudu vyjádřených např. v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dochází k daňové prekluzi uplynutím tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Uplyne-li uvedená lhůta, aniž v ní byla daň pravomocně doměřena, zanikne subjektivní veřejné právo správce daně daň doměřit. V dané věci bylo třeba s ohledem na § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků posoudit, zda správce daně před uplynutím této lhůty učinil úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, na jehož základě by pak běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl žalobce o tomto úkonu zpraven. Současně bylo nutno zkoumat, zda takový úkon vycházel z určitých pochybností správce daně o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřoval k dodatečnému stanovení daně a zda prováděný úkon odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.

[25] Jelikož se v projednávané věci jedná o daňovou povinnost vzniklou ve zdaňovacím období roku 2006, nastal by konec prekluzivní lhůty dne 31. 12. 2009. Před uplynutím této doby se ovšem běh dosavadní prekluzivní lhůty úkonem správce daně přerušil, protože počala běžet nová prekluzivní lhůta, jejíž konec připadl na 31. 12. 2012. Správce daně totiž dne 14. 10. 2009 vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání. Tato výzva mu byla doručena dne 20. 10. 2009. Správce daně dále dne 23. 11. 2009 stěžovatele vyzval k odstranění pochybností postupem dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel výzvu převzal dne 21. 12. 2009.

[26] Obě výzvy učiněné v roce 2009, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty, byly v dané věci způsobilé přerušit běh stávající a současně založit nový běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Obě výzvy jsou výsledkem procesní aktivity správce daně ústící v dodatečné stanovení daně. Jak ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, tak i ve výzvě k odstranění pochybností správce daně jednoznačně formuloval důvody, které jej vedly k jejich vydání, tedy to, že stěžovatel nezdalil příjem plynoucí z převodu nemovitosti ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stejně tak výzvy obsahovaly poučení o následcích nesplnění správcem daně stanovené povinnosti. Nejvyšší správní soud současně neshledal žádný důvod, proč by vydáním výzvy k podání dodatečného daňového přiznání nemělo ve stěžovatelově případě dojít k přetržení běhu prekluzivní lhůty.

[27] Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2010 nabylo právní moci dne 30. 11. 2010, k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo. Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že na tříletou prekluzivní lhůtu je třeba pohlížet jako na jeden celek. Nelze proto vyvozovat jakékoliv důsledky ani konstatovat nečinnost na základě toho, že správce daně začal vůči stěžovateli činit úkony směřující k dodatečnému stanovení jeho daňové povinnosti až v samotném závěru běhu této lhůty. Námitka prekluze proto není důvodná.

[28] Důvodnost kasační stížnosti nemůže založit ani argumentace stěžovatele, že správce daně měl v jeho případě zahájit daňovou kontrolu a že konáním vytykácího řízení mu byla upřena jeho procesní práva. S ohledem na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 - 147, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, lze v případě, kdy vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním dodatečného daňového přiznání, provést jak vytykácí řízení, tak daňovou kontrolu. Rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007 - 102, vyložil, že vytykácí řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje značně intenzívní zjišťovací zásahy vůči daňovému subjektu. Proto bude zpravidla na místě přistoupit rovnou k zahájení daňové kontroly jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykácí řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo.

[29] Správce daně tedy byl oprávněn uvážit, zda zvolí užší kontrolu některých skutečností uvedených v dodatečném daňovém přiznání formou vytykácího řízení, nebo širší daňovou kontrolu. Jelikož důvodem pro konání nyní posuzovaného řízení byly toliko pochybnosti stran příjmu plynoucího z prodeje nemovitosti, mohl správce daně provést dokazování v rozsahu potřebném ke zjištění správné výše daně v rámci vytykácího řízení postupem dle § 43 zákona o správě daní. Správce daně tedy postupoval správně, jestliže v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenou v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků zvolil postup, který oproti stěžovatelem navrhované daňové kontrole představoval méně intenzívní zásah. Jednání správce daně nelze považovat za účelové. Na místě nejsou ani námitky, že správce daně využil stěžovatelových neznalostí v oblasti daňového práva.

[30] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že se konáním vytykácího řízení dostal do procesně méně výhodného postavení oproti tomu, kdyby správce daně konal daňovou kontrolu. Podle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků náleží daňovému subjektu v průběhu vytykácího řízení přiměřeně práva podle § 16 odst. 4 téhož zákona. Skutečnost, že správce daně konal vytykácí řízení, stěžovateli v žádném případě nebránila v tom, aby si zvolil zástupce. Z obsahu úředního záznamu ze dne 13. 5. 2010 vyplývá, že stěžovatel v telefonickém rozhovoru se správcem daně uvedl, že zplnomocní svého účetního. Do konce daňového řízení, tedy do vydání rozhodnutí o odvolání, tak ovšem neučinil. Nepochybně i v průběhu „pouze“ vytykácího řízení měl náležitý prostor pro to, aby si zvolil zástupce. Stěžovatel přitom v kasační stížnosti neuvedl, o jaká práva byl konáním vytykácího řízení, resp. nekonáním daňové kontroly, zkrácen.

[31] Podstatnou část kasační stížnosti tvořily námitky týkající se způsobu projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení. Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval tím, zda dal správce daně stěžovateli reálnou možnost vyjádřit se ke zprávě o výsledku vytykácího řízení a zda průběh vytykácího řízení mohl mít vliv na zákonnost vydaného dodatečného platebního výměru.

[32] Zákon o správě daní a poplatků v § 43 odst. 2 *in fine* ve spojení s § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 ukládá správci daně povinnost umožnit daňovému subjektu vyjádřit se před ukončením vytykácího řízení k jeho výsledku, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout doplnění zprávy o skutečnosti, které zpráva nezmiňuje. Daňový subjekt může předložit další návrhy na dokazování, může namítat nedostatky v postupu správce daně, nesprávnou právní kvalifikaci i jiné skutečnosti, které považuje za významné pro správné stanovení daně. Na straně jedné zde tak existuje povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu seznámit se s výsledky vytykácího řízení, čemuž na straně druhé odpovídá právo daňového subjektu této možnosti využít. Výsledek vytykácího řízení projednává správce daně s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení umožňuje, aby v případě,

kdy daňový subjekt odmítne zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, správce daně zprávu odeslal v poštovní zásilce s doručenkou. Otázku, zda se daňový subjekt vyhýbá převzetí a projednání zprávy, je třeba posoudit s ohledem na okolnosti konkrétní věci.

[33] Z uvedeného vyplývá, že k zákonnému ukončení vytykácího řízení není v určitých případech třeba, aby správce daně zprávu o výsledku řízení projednal s daňovým subjektem osobně. Vždy však musí daňový subjekt seznámit s výsledky vytykácího řízení. Tedy, ze skutečnosti, že správce daně neprojednal zprávu o vytykáčím řízení za stěžovatelovy přítomnosti, nelze automaticky dovodit, že byl porušen zákon o správě daní a poplatků, či dokonce, že došlo k zásahu do práva na spravedlivý proces, jak stěžovatel uváděl v kasační stížnosti.

[34] Nejvyšší správní soud přihlédl k průběhu projednávání zprávy o výsledku vytykácího řízení ve věci stěžovatele. Z úředního záznamu o telefonním hovoru ze dne 13. 5. 2010 vyplývá, že se správce daně pokusil předvolat stěžovatele k projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení telefonicky (dne 30. 4. 2010) a dále formou SMS zpráv. Stěžovatel nejprve slíbil, že se během týdne ozve a poté, co tak neučinil, jej správce daně opětovně kontaktoval. Stěžovatel uvedl, že zplnomocní svého účetního. Účetní se dne 13. 5. 2010 ozval správci daně s tím, že předvolání je třeba zaslat stěžovateli písemně. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předvolání daňového subjektu k projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení prostřednictvím SMS zpráv a telefonicky je toliko neformálním úkonem, který zákon o správě daní a poplatků nezná a který sám o sobě nemůže vyvolávat zákonem předpokládané účinky. Proto ze samotné skutečnosti, že na takový úkon nebude daňový subjekt reagovat, nelze vůči němu vyvozovat negativní důsledky. Na druhou stranu je však třeba konstatovat, že již díky těmto neformálním úkonům se stěžovatel dozvěděl o záměru správce daně projednat s ním výsledky vytykácího řízení.

[35] Správce daně poté stěžovatele písemně předvolal k projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení a to na den 24. 5. 2010. Stěžovateli bylo předvolání doručeno dne 14. 5. 2010. Stěžovatel podáním ze dne 20. 5. 2010 správci daně oznámil, že se nemůže ústního jednání zúčastnit z důvodu pracovního vytížení. Správce daně poté dne 26. 5. 2010 vydal zprávu o výsledku vytykácího řízení a stěžovateli ji zaslal poštou. Z příložené doručky plyne, že zpráva spolu s průvodním dopisem byla uložena na poště dne 9. 6. 2010 a stěžovatel si ji vyzvedl dne 21. 6. 2010, tedy až 12. den lhůty (s ohledem na § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků byly písemnosti doručeny dne 19. 6. 2010). Správce daně stanovil náhradní termín projednání zprávy na 16. 6. 2010, příp. na jiný stěžovatelem navržený termín. Následně vydal dne 28. 6. 2010 dodatečný platební výměr, který byl na poště uložen dne 7. 7. 2010 a stěžovatel si jej vyzvedl dne 16. 7. 2010.

[36] Nejvyšší správní soud uznává, že správce daně měl určit pozdější termín pro náhradní projednání zprávy o výsledku vytykácího řízení, neboť měl přihlédnout i k možné desetidenní lhůtě pro náhradní doručení. Na druhou stranu ovšem neshledal, že by toto pochybení správce daně zasáhlo do práv stěžovatele v takové intenzitě, aby mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Pro zrušení správního rozhodnutí totiž nestačí jakýkoliv zjištěný formální zákonný nedostatek, ale je třeba trvat na určité minimální intenzitě vad řízení, které ve svých důsledcích mohou ovlivnit zákonnost vydaného rozhodnutí jako celku. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 1. 2007, čj. 2 Afs 202/2005 – 61, není nutné trvat na procesní bezvadnosti řízení, pokud namítané vady nemohou zpochybnit zákonnost celkového výsledku řízení.

[37] Ze stěžovatelova přístupu a jím uplatňovaných námitek v průběhu odvolacího i soudního řízení nelze mít za to, že by stanovení delších lhůt vedlo k jinému výsledku řízení či jiné daňové povinnosti. Stěžovatel uváděl, že se jednání nevyhýbal. Rozhodně ale nemůže tvrdit, že by se správcem daně spolupracoval při stanovení nového termínu projednání zprávy, nebo že projevoval ochotu a připravenost zprávu projednat osobně. Z ústního jednání se sice omluvil, ale již nepožádal o projednání zprávy v jiném termínu. Od předvolání stěžovatele k projednání zprávy do doby, než mu byl oznámen dodatečný platební výměr, uběhly v podstatě dva měsíce. Stěžovatel v této době správci daně nenavrhl jiný, jemu vyhovující, termín ani nepožádal o prodloužení lhůty.

[38] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zákon o správě daní a poplatků v § 2 odst. 2 ukládá správci daně povinnost postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a ve smyslu § 2 odst. 9 je právem i povinností všech daňových subjektů úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Stěžovatel správci daně potřebnou součinnost při stanovení náhradního termínu neposkytl. Ve věci je podstatné to, že správce daně seznámil stěžovatele se zprávou o výsledku vytykácího řízení a poskytl mu reálnou, nikoliv pouze hypotetickou, možnost se k této zprávě vyjádřit. Soud přihlédl též k tomu, že správce daně se po odeslání zprávy o výsledku vytykácího řízení pokusil opět domluvit se stěžovatelem na dalším termínu k osobnímu projednání. Ačkoliv takto stanovená náhradní lhůta nastala dříve, než byla zpráva stěžovateli doručena, stěžovatel ani do okamžiku vydání a doručení dodatečného platebního termínu správce daně nekontaktoval za účelem sjednání jiného termínu. Za takové situace pak nelze správci daně vytykat, že se po odeslání zprávy o výsledku vytykácího řízení nepokoušel stěžovatele opakovaně zkontaktovat a opětovně mu umožnit osobně projednat zprávu o vytykáčím řízení. Taková povinnost mu ostatně ani ze zákona o správě daní a poplatků neplyne.

[39] Nejvyšší správní soud neodhlédl ani od toho, že stěžovatel v odvolání, v žalobě či v kasační stížnosti netvrdil, jaké skutečnosti uvedené ve zprávě o výsledku vytykácího řízení hodlal vlastně zpochybnit či jaké důkazy hodlal uplatnit a jaká nová vyjádření hodlal vnést do řízení. Nezpochybňoval, že prodej darované nemovitosti podléhal v jeho případě zdanění. Nebrojil ani proti výši dodatečně stanovené daňové povinnosti. Zůstal v rovině poukazů na nesprávně vedené řízení, aniž by uvedl, jak by odstranění jím vytykaných pochybení mohlo ovlivnit jeho výslednou daňovou povinnost. V odvolání se primárně zaměřil na námitku prekluze, na kterou správce daně reagoval již v průběhu samotného řízení, a to v rozhodnutí o námitce proti postupu pracovníka správce daně ze dne 1. 2. 2010. Správce daně vyčkal jeden týden s vydáním dodatečného platebního výměru do konce lhůty, v níž mohl stěžovatel projednat zprávu v náhradním termínu. Soud připomíná, že mezi okamžikem, kdy se stěžovatel seznámil s výsledky vytykácího řízení a kdy se mu dostal do dispozice dodatečný platební výměr, uplynul téměř jeden měsíc. Stěžovatel přesto ani v této lhůtě neprojevil vůli se ke správci daně dostavit.

[40] K námitce stěžovatele, že správce daně určil krátkou – sedmidenní - lhůtu k vyjádření se k výsledkům vytykácího řízení, Nejvyšší správní soud poukazuje, že zákon nestanoví konkrétní délku lhůty pro vyjádření se k výsledku vytykácího řízení. Tuto lhůtu je proto třeba určit v závislosti na konkrétních okolnostech případu a především na rozsahu relevantních zjištění. Je-li prověřována skutečnost jednoduchá, resp. dokazování rozsahem velmi omezené, může k zachování všech práv daňového subjektu stačit, je-li mu k vyjádření a navržení případných dalších důkazů poskytnut relativně krátký časový prostor (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 - 70). V případě, že má daňový subjekt za to, že je „správcovská“ lhůta příliš krátká, má možnost požádat o její prodloužení na základě § 14 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jak již bylo uvedeno, stěžovatel zůstal po celou dobu v tomto směru nečinný.

[41] S ohledem na shora uvedené jednání stěžovatele a správce daně Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud správce daně využil zákonného oprávnění odeslat zprávu o výsledku vytykácího řízení poštou, nezasáhl do práv stěžovatele takovým způsobem, aby to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[42] Nejvyšší správní soud odmítl i kasační námitky směřující do struktury rozhodnutí žalovaného o odvolání. Zákon o správě daní a poplatků v § 50 odst. 3 a 7 odvolacímu orgánu ukládá, aby odvolání přezkoumal v rozsahu požadovaném odvolatelem a současně aby se vypořádal se všemi uplatněnými odvolacími důvody. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 daného zákona, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. Tento zákon ani jiný právní předpis žalovanému neukládá, aby své rozhodnutí o odvolání formálně strukturoval stejným způsobem, jakým stěžovatel koncipoval své odvolání. Podstatné je, že se žalovaný řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami a že z jeho rozhodnutí plyne, proč nepovažoval skutkovou a právní argumentaci stěžovatele za důvodnou. Krajský soud stěžovateli rozhodně neuložil, aby musel důvody zamítnutí odvolání v rozhodnutí žalovaného jakkoliv dohledávat.

[43] Důvodnou není ani kasační námitka týkající se neznalosti stěžovatele o tom, který z pracovníků žalovaného vydal rozhodnutí o odvolání, protože není postaveno na jisto, zda byla v jeho případě dodržena zásada nestrannosti. Tato námitka je toliko hypotetická. Stěžovatel ji vznesl, aniž by ji ukotvil ve vztahu ke konkrétním okolnostem svého případu. V žalobě ani v kasační stížnosti netvrdil, či alespoň v obecné rovině nepředestřel, důvody vedoucí k podezření, že se na rozhodování o jeho odvolání podílela osoba podjatá ve smyslu § 26 zákona o správě daní a poplatků. Mezi náležitosti rozhodnutí dle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nenáleží uvedení konkrétního pracovníka či pracovníků správce daně, kteří se účastnili procesu vedoucího k vydání rozhodnutí žalovaného. Co se týče označení úředních osob, zákonnou náležitostí rozhodnutí dle § 32 odst. 2 písm. g) je vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jeho jména, příjmení a funkce. Již krajský soud poukázal, že uvedený požadavek rozhodnutí žalovaného splňuje. Z předloženého daňového spisu nevyplývá, že by se stěžovatel v průběhu odvolacího řízení domáhal po žalovaném sdělení jmen pracovníků žalovaného, kteří se v průběhu odvolacího řízení podíleli na vydání rozhodnutí.

[44] Nejvyšší správní soud neshledal rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným. Protože v řízení neshledal ani jiné nedostatky, ke kterým je podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti, kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[45] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady řízení jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

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

V Brně 22. července 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu