



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **P. b. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Záhonech 71, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2006, č. j. 11 Ca 209/2004 - 26,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2006, č. j. 11 Ca 209/2004 - 26, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2004, č. j. 751/04-130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období červen 2000, vydanému Finančním úřadem v Benešově dne 18. 2. 2003, č. j. 16174/03/021910/4586, podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též daňový řád), kterým mu byla dodatečně vyměřena daň ve výši 237 576 Kč.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně uvedl, že již v žalobě namítal zásadní početní nesoulad v prvostupňovém správním rozhodnutí, které uvádí základ spotřební daně v tunách a sazbu spotřební daně 2850 Kč. Obě hodnoty jsou tisíckrát vyšší než uvádí dokument FÚ pro Prahu 2 nazvaný Pomůcky, který údaje za období roku 1999 až 2000 uvádí v kilogramech. Soud přisvědčil stěžovateli,

že výměr trpí matematickou chybou, avšak uvedl, že z tohoto nelze dovodit nezákonnost či neplatnost výměru. Stěžovatel k tomu uvádí, že buď platí údaje uvedené ve správním spise nebo ve výměru, když žalovaný měl tento rozpor odstranit formou opravy zřejmé chyby. Na matematicky rozporný výměr je proto nutno pohlížet jako na nezákonný. Stěžovatel dále namítl, že rozhodnutí trpí nedostatkem důvodů, neboť soud se řádně nevypořádal s námitkou obsaženou v bodu II/2 žaloby, kde stěžovatel namítal, že v pomůckách je uveden nepřiznaný základ spotřební daně za rok 1999 v množství 946 338 kg plynu. Součtem plynu doměřeného ve všech výměrech za rok 1999 se dojde k sumě 946 342 tun. Obdobná situace je i u roku 2000, kde Pomůcky uvádějí 1 145 783 kg a součet na výměrech je 1 149 522 tun. Tento početní rozpor mezi správním spisem a výměry nelze nechat bez povšimnutí. Rovněž námitkou uvedenou pod bodem II/3 žaloby se soud nezabýval. Stěžovatel zde namítal, že v pomůckách je vyčíslen doměrek spotřební daně pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, však ani žalovaný ani správce daně neuvádějí, jak dospěli k jednotlivým údajům za jednotlivé měsíce roku 1999 a 2000. Stěžovatel zdůraznil, že i daň stanovená za pomoci pomůcek musí mít oporu ve správním spise a nemůže být výrazem libovůle. Jestliže pak odvolací orgán zjistí nesoulad mezi správním spisem a výměrem, je jeho povinností výměr změnit nebo zrušit. Neučiní-li tak, musí nápravu zjednat soud. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že pomůcková daň nesplňuje parametry § 46 odst. 2 daňového řádu, když výměry postrádají oporu ve správním spise a domnívá se, že mu daň neměla být stanovena podle pomůcek, nýbrž dokazováním. Jak prokazuje třetí odstavec na straně sedm rozsudku, stěžovatel správci daně předložil doklady. Dále není možno stěžovateli vytýkat porušení záznamní povinnosti, když za období leden 1999 až květen 2000 se jí stěžovatel nemohl dopustit, protože mu nebyla uložena. Žalovaný ani soud se nezabývaly změněnými výpověďmi svědků Š., H. a L., které stěžovatel předložil v rámci odvolacího řízení. Žalovaný neuvedl proč a na základě jakých skutečností nebere v úvahu důkazní prostředky předložené stěžovatelem. Stěžovatel se domnívá, že soud po něm v podstatě požadoval, aby se doznal k pochybnostem správce daně, i když tak dalece jeho daňové břemeno nesahalo. Jestliže si správce daně obstaral vlastní činností skutečnosti, které vyvrátily údaje uvedené stěžovatelem, měl povinnost stanovit daň dokazováním. Městský soud se dále nezabýval s námitkou uvedenou v bodě II/6 žaloby. Stěžovatel také nesouhlasí s tím, jakým způsobem se soud vypořádal s jeho námitkami týkajícími se souběžného vedení vytýkácího řízení a daňové kontroly. Má totiž za to, že 25. 7. 2000 vytýkácí řízení skončit nemohlo, neboť až po tomto datu mohly vzniknout správci daně pochybnosti a mohl tak vydat výzvu podle § 43 daňového řádu. Stěžovatel má zato, že reagoval-li na tuto výzvu správce daně, má právo, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Nesouhlasí s názorem městského soudu, že vytýkácí řízení skončilo konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu a domnívá se, že v případě vytýkácího řízení je konkludentní vyměření daně vyloučeno. Závěr městského soudu o konkludentním vyměření je jen domněnkou, neboť tento soud sám přiznává, že neměl k dispozici spis vztahující se k vytýkácímu řízení a jeho názor se opírá pouze o podpis správce daně na přiznání bez uvedení data. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se domnívá, že městský soud posoudil důvody v rozsahu žaloby po skutkové i právní stránce správně a svůj výrok podrobně zdůvodnil. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního spisu, který soudu předložil žalovaný, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání podle § 12 daňového řádu, ve znění platném pro projednávanou věc, ze dne 30. 8. 2000, č. j. 106664/00/002/932/3293, byla se stěžovatelem (dále též „daňový subjekt“) zahájena daňová kontrola spotřební daně od doby registrace. Výzvou podle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 18. 10. 2000, č. j. 128666/00/002932/5300, byl stěžovatel vyzván k dokladování a prokázání množství propanbutanu prodaného jako pohonná hmota a zakoupeného bez spotřební daně za období roku 1999 a 2000 a dále propanbutanu naplněného do přinesených tlakových lahví. Na tuto výzvu daňový subjekt částečně reagoval, neboť dne 14. 11. 2000 předal některé doklady od období června 2000, s tím, že další nemá k dispozici. Výzvou ze dne 22. 11. 2001, č. j. 144884/01/002/932/3293, byl stěžovatel opět vyzván k dokladování a prokázání množství vytočeného propanbutanu za období roku 1999 a 2000, a dále k předložení evidence členů PB klubu. V protokolu o ústním jednání ze dne 21. 2. 2002, č. j. 27437/02/002/932/3293, stěžovatel uvedl, že je schopen dokladovat množství látky, ale jen od poloviny roku 2000 (z důvodu krádeže), a že evidenci členů není schopen předložit, neboť se jedná o karty anonymní a přenosné. Výzvou ze dne 22. 5. 2002, č. j. 82102/02/002/932/3293, byl stěžovatel vyzván mj. k předložení údajů o množství nebo hodnotě autoplynu, vytočeného členy PB klubu za období roku 1999 a 2000. V protokole o ústním jednání ze dne 17. 6. 2002, č. j. 89797/02/002/932/3293, stěžovatel uvedl, že je nemůže předložit, neboť byly odcizeny při krádeži. Ve správním spise je rovněž založeno rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti v souladu s § 39 daňového řádu ze dne 10. 5. 2000, č. j. 76726/00/002914/5457, jímž byla daňovému subjektu s účinností od 1. 6. 2000 stanovena záznamní povinnost v rozsahu blíže specifikovaném v rozhodnutí. Ze zprávy o kontrole spotřební daně se kterou byl stěžovatel seznámen dne 12. 9. 2002, č. j. 117723/02/002/932/3293, vyplynulo, že daňový subjekt byl v průběhu daňového řízení vyzván k předložení dokladů, a to za pomoci několika výzev. V dokumentu nazvaném „Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000, je přesně rozepsán způsob výpočtu daňové povinnosti, kdy jsou nejprve uvedeny souhrnné skutečnosti a následně i rozpis daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, tj. za jednotlivé měsíce roku 1999 a 2000.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 56 odst. 1 daňového řádu stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit, došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší. V souladu s § 46 odst. 2 cit. zákona pokud je základ daně nebo daň stanovena odchýlně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Obdobně musí být z vyměřovacího spisu patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň stanovena, stalo-li se tak bez přiznání nebo hlášení daňového subjektu. Podle § 31 odst. 5 cit. zákona nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Odst. 6 cit. ustanovení stanoví, že pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů,

daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědčných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných. Podle § 50 odst. 5 cit. zákona směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Stěžovatel v první řadě namítal početní nesoulad v dodatečném platebním výměru, který uvádí jiné hodnoty než dokument nazvaný Pomůcky. Této žalobní námitce městský soud přisvědčil, avšak uvedl, že v daném případě je nepochybné, v jaké části byla daň doměřena, neboť tento údaj je součástí výroku, a ze zřejmé chyby v psaní, kdy je místo kilogramu uvedena tuna, nelze dle názoru městského soudu dovodit nezákonnost dodatečného platebního výměru. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že nelze směšovat instituty odvolání proti platebnímu výměru a opravu zřejmých omylů a nesprávností, jak to činí stěžovatel ve své kasační stížnosti, neboť smysl obou institutů je zcela odlišný. Druhý jmenovaný slouží k opravě vadně stanovené daně, v případě, že tato daň byla stanovena někomu jinému, či jestliže při jejím výpočtu došlo k chybě, a dále rovněž i k opravě takových zřejmých chyb v počítání, psaní nebo jiných omylů, které nejsou chybami při stanovení daňové povinnosti, nýbrž chybami jinými (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, www.nssoud.cz). Aby mohlo být takto postupováno, je však nutné, aby výše uvedená chyba byla „zřejmá“, a to buď daňovému subjektu, na jehož návrh je možno zahájit řízení, nebo správci daně, jenž je k zahájení řízení rovněž povinen. V souzené věci se stěžovatel dovolává zrušení rozhodnutí, neboť se v něm vyskytuje chyba v psaní. Vzhledem k okolnosti, že sám na tuto chybu poukazuje, je nutné přijmout závěr, že jeho osobě zřejmá je, tj. že zde není pochyb o tom, jestli daňový subjekt o této chybě ví. Naopak vzhledem k nečinnosti správce daně a žalovaného, kteří mají ze zákona obligatorní povinnost zahájit řízení dle § 56 daňového řádu v případě, že zjistí, že jejich rozhodnutí obsahuje chybu, je nutné vyvodit, že u nich zřejmost daná nebyla. Okamžik, kdy i u těchto orgánů vstoupila ve známost chyba v rozhodnutí správce daně, je den, kdy jim byl doručen stejnopis žaloby obsahující tuto žalobní námitku. Ze skutečnosti, že žalovaný ani správce daně nic nečiní (resp. soudu není známo, že by činili), však nelze dovodit nezákonnost rozhodnutí. Ustanovení § 56 daňového řádu totiž obsahuje vlastní pravidlo, jak postupovat v případě, že daň byla stanovena ve správné výši, avšak rozhodnutí o této daňové povinnosti obsahuje písařskou chybu (což je tento případ). Jestliže tedy stěžovatel má pochybnosti o správnosti platebního výměru, tedy jestliže sám dovozuje, že tento obsahuje písařskou chybu, má možnost podat návrh na její opravu. V žádném případě tento procesní postup není možno suplovat námitkou v kasačním či žalobním soudním řízení. Proto je tato námitka stěžovatele nedůvodná.

Další námitkou stěžovatele je, že pomůcky vyčíslují doměrek pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, když není uváděno, jak správce daně dospěl k množství plynu vytočeného za jednotlivé měsíce. Nejvyšší správní soud k tomu poukazuje na to, že správní spis obsahuje dokument nazvaný „Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000“, jehož strana pátá zahrnuje tabulku s přehledem výtoče autoplynu na karty dle záznamů společnosti S. C. S. členěnou dle jednotlivých měsíců. Vzhledem k okolnosti, že z druhé strany tohoto dokumentu

je jasně patrné, že pro stanovení daně podle pomůcek, tedy pro stanovení doměrku, byly použity údaje o množství vytočeného plynu společností S. C.S. a.s., je zřejmé, že se jedná o pomůcku, na jejímž základě byla daňovému subjektu doměřena daň. Správní spis rovněž obsahuje tzv. sjetiny z počítače společnosti S. C. S. a.s., která v rozhodné době spravovala databáze daňového subjektu, zaslané správci daně Policií České republiky, které zobrazují odběry autoplynu. Je proto nutno uzavřít, že ze správního spisu je jasně seznatelné, na základě jakých skutečností byla daňovému subjektu doměřena daň a co bylo pomůckou podle § 31 odst. 6 daňového řádu. Městský soud se sice tímto žalobním bodem zabýval poměrně stručně, nicméně v daném případě dostatečně a zmíněná stručnost neměla vliv na správnost jeho závěru. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tuto námitku důvodnou.

S námitkou stěžovatele, že pomůcky nemají oporu ve správním spise, se Nejvyšší správní soud částečně vyrovnal již výše. Považuje za nutné však zdůraznit, že z dokumentu nazvaného Pomůcky nade vší pochybnost vyplývá, že i přes okolnost, že stěžovatel byl správcem daně několikrát vyzván k prokázání rozhodných skutečností, tyto výzvy nikterak nereflektoval a požadované doklady nedoložil, čímž neprokázal správnost údajů uvedených ve svém daňovém přiznání. Na str. 1 a 2 rozhodnutí žalovaného je velmi podrobným způsobem rozebráno, z jakých důvodů považoval správce daně skutečnosti doložené daňovým subjektem za nedostatečné. Je proto nutno vyzdvihnout zejména skutečnost, že tvrzení, že daňovému subjektu bylo odcizeno kompletní účetnictví a další písemnosti a doklady, nezbavuje daňový subjekt povinnosti prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání. Lze sice přisvědčit stěžovateli, že v daňovém řízení předložil některé doklady, nelze však již souhlasit s tím, že by tyto doklady postačovaly a plně vyhověly všem požadavkům stanoveným v jednotlivých výzvách (k tomu blíže viz přehled správního spisu učiněný výše). Nepředložením požadovaných dokladů tak bylo znemožněno ověření správnosti údajů záznamní povinnosti a její návaznost na účetní knihu a inventarizační soupisy. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že daňový subjekt v průběhu daňového řízení nevyhověl výzvám správce daně k prokázání rozhodných skutečností, přičemž byl poučen o důsledcích svého konání; správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když za takto daného stavu věci přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Proto je i tato námitka nedůvodná.

V dalším bodě své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že jestliže si správce daně opatřil vlastní činností důkazy, které podle jeho názoru vyvracejí tvrzení stěžovatele, měl stanovit daň dokazováním, protože tak měl splněny všechny zákonné předpoklady. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že jednou ze základních zásad daňového řízení, která je zakotvena v § 31 odst. 9 daňového řádu, je zásada, že daňový subjekt má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení (v souzené věci podat daňové přiznání), ale také povinnost důkazní, tedy prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl. V případě, že správce daně v průběhu daňového řízení daňový subjekt vyzve k prokázání skutečností jím tvrzených, je tento povinen tvrzené skutečnosti doložit. Jestliže jsou však skutečnosti, jimiž se daňový subjekt snaží prokázat svá tvrzení, zpochybněny správcem daně, tj. správce daně jim nepřiradí hodnotu důkazních prostředků, je správce daně oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední. Daňový řád ve svém § 31 odst. 5 zohledňuje i případ, kdy daňovou povinnost není možno stanovit na základě skutečností, které jsou správci daně známy, a to díky nesoučinnosti daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V souzené věci z provedeného dokazování vyplynulo, že s ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, nebylo možno dokázat skutečnosti, které tento subjekt uváděl ve svém daňovém přiznání. Tato nemožnost

byla objektivní, proto měl správce daně zákonnou povinnost stanovit daňovému subjektu daň za pomoci pomůcek. Pokud jde o charakter pomůcek, Nejvyšší správní soud poukazuje na své rozhodnutí ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55 (www.nssoud.cz), podle něhož i pomůcky musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Přesto, že je správce daně opatřuje bez součinnosti s daňovým subjektem, nemůže jimi učinit cokoli. Pomůcky tak musí být podkladem pro dané rozhodnutí, byť zpravidla nemají takovou průkaznost jako důkazy. V tomto smyslu je také dále hodnocena rozpornost mezi pomůckami a vydaným rozhodnutím. Pokud jde o relevanci důkazních prostředků předkládaným v rámci odvolacího řízení, musí k nim odvolací orgán přihlížet jen za situace, kdy by z nich bylo zřejmé, že bylo možné stanovit daň dokazováním, a že by jimi byla zpochybněna důvodnost postupu podle pomůcek, nebo že by byly dokladem nereálných pomůcek; tomu však stěžovatelem označené důkazní prostředky nenavštědčují. Co se týká uložené záznamní povinnosti, tak její porušení nebylo stěžovateli správcem daně vytýkáno, což je ze správního spisu patrné. I tento stížní bod je tedy nedůvodný.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává námitku stěžovatele, že se jak městský soud, tak i žalovaný, nevypořádaly s jeho námitkou zdůrazňující početní rozpor mezi správním spisem a výměrem, když v pomůckách je uveden nepřiznaný základ daně za rok 2000 v množství 1 145 783 kg, přičemž součtem množství plynu doměřeného ve všech výměrech se dojde k částce 1 149 522 kg. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Ve správním spise založený dokument s názvem Pomůcky obsahuje na své druhé straně údaj o celkové výši nepřiznané spotřební daně, která za rok 2000 činí 3 265 482 Kč, když je z údajů uvedených na této straně zřejmé, že správce daně k tomuto číslu dospěl prostým vynásobením množství rozdílu plynu přiznaného daňovým subjektem a zjištěného dle evidence společnosti S. C. S. a.s. sazbou daně (která činila 2,85 Kč/kg). V „Podkladu k dodatečnému platebnímu výměru z kontroly č. j. 117723/02/002/932/3293“, který je součástí Pomůcek, je uvedena tabulka obsahující přehled množství vybraných výrobků a výši doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období. Poslední řádek tabulky obsahuje rovněž údaj o výši celkového doměrku za rok 2000 ve výši 3 276 137 Kč. Srovnáním obou částek je patrné, že druhá uvedená je o 10 655 Kč vyšší. Rovněž celkový součet množství vybraných výrobků uvedených v Podkladu se liší od toho, které je uvedeno na druhé straně Pomůcek (1 149 522 kg v prvním případě, 1 145 783 kg v druhém). Nejvyšší správní soud si je vědom, že v souzené věci došlo ke stanovení daně na základě pomůcek; tato skutečnost však neopravňuje správce daně ke stanovení daně na základě rozporných skutečností, neboť i v tomto případě je nutno aplikovat § 46 odst. 2 daňového řádu. Proto musí být ze správního spisu patrné, na základě jakých pomůcek došlo ke stanovení daně a jak dospěl správce daně k doměřené výši daně. Tento požadavek však v dané věci splněn nebyl. Ze správního spisu vyplývají údaje, které jsou ve vzájemném rozporu, když se k této námitce, která byla obsahem již odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný nevyjádřil. Učinil tak stejnou chybu jako městský soud, který tuto žalobní námitku rovněž zcela ignoroval. Vzhledem k uvedenému je tak třeba rozhodnutí městského soudu považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a uplatněný důvod kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za naplněný.

Pokud pak jde o stěžovatelovo tvrzení, že se městský soud nezabýval jeho námitkou, že bylo správcem daně zahájeno vytýkáací řízení a aniž bylo řádně skončeno, byla zahájena daňová kontrola (tj. námitkou pod bodem II/6 žaloby), tak s ním nelze souhlasit. Jak ostatně samotný stěžovatel uvádí v kasační stížnosti, městský soud se touto námitkou obsáhle zabýval a dospěl k závěru, že vytýkáací řízení a s ním i řízení vyměřovací skončilo v daném případě

konkludentním vyměřením daně podle § 46 odst. 5 daňového řádu, tj. dne 25. 7. 2000. Tuto skutečnost městský soud dovodil z podpisu na opravném daňovém přiznání ze dne 2. 8. 2000, přičemž sám přiznává, že správní spis vztahující se k vytýkácímu řízení neměl k dispozici.

Stěžovatel s uvedeným názorem městského soudu nesouhlasí a má zato, že vytýkácí řízení nemůže skončit konkludentním vyměřením daně. Rovněž tuto jeho námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

Smyslem vytýkácího řízení (§ 43 daňového řádu) jako součásti vyměřovacího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkácí řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně a daně, jakož i její vyměření a předepsání do evidence daní - tedy dosažení cíle daňového řízení, vyjádřeného v § 2 odst. 2 daňového řádu. Vytýkácí řízení je zahájeno doručením výzvy, která daňovému subjektu ukládá, aby odstranil pochybnosti správce daně, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal; k tomu je mu také stanovena lhůta. Daňový subjekt je pak na základě této výzvy povinen jednat. Pokud tedy zahájil správce daně vytýkácí řízení, dospěl jednoznačně k názoru, že daň konkludentně nevyměří, protože má pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Daňová povinnost musí být za takové situace vyměřena řádným platebním výměrem dle § 46 odst. 4 daňového řádu. V souladu s § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu se za den vyměření daně považuje den vydání platebního výměru, což je den jeho podpisu oprávněnou osobou pracovníka správce daně. V zájmu právní jistoty daňového subjektu, je tak nezbytné ho o výsledku vytýkácího řízení informovat a není možné daň vyměřit konkludentně. Navíc městský soud v daném případě neměl ani ve spise oporu pro svůj názor, že ke konkludentnímu vyměření daně došlo až po zhodnocení reakce na výzvu, a že jím tedy bylo vytýkácí řízení ukončeno.

Ke shodnému závěru dospěl i Městský soud v Praze ve svém rozsudku ze dne 21. 11. 2006, č. j. 11 Ca 169/2006 - 41, kde uvedl, že *je-li zahájeno vytýkácí řízení, již nelze daň vyměřit konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu, ale pouze vydáním platebního výměru, a to i v případě, že správce daně vyměří platebním výměrem daň ve stejné výši, jakou si vypočetl daňový subjekt v daňovém přiznání. Platební výměr konstitutivně stanovuje výši daně, a to dnem vydání platebního výměru*. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto byl rovněž shledán naplněným. Městskému soudu tak v dalším řízení, po přehodnocení závěru o ukončení vytýkácího řízení, zbývá úkol znovu posoudit námitku souběhu vytýkácího řízení a kontroly.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. ledna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu