



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **R.A.P. plus, spol. s r. o.**, se sídlem Riegrova 1505, Teplice, zast. opatrovníkem PaedDr. M. S., úředníkem Probační a mediační služby ČR, se sídlem v Děčíně, K. Čapka 211/1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 9. 2007, č. j. 15 Ca 259/2005 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 9. 2007, č. j. 15 Ca 259/2005 - 54 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“); tímto bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 19. 10. 2005, č. j. 12609/05-1300, jakož i platební výměr Finančního úřadu v Teplicích ze dne 16. 2. 2005, č. j. 27900/05/210913/5524.

Stěžovatel uplatňuje stížný důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Krajský soud, dle jeho názoru, nesprávně posoudil právní otázku, za jakých podmínek může dojít ke konkludentnímu vyměření daně, a proto dospěl k závěru, že v případě žalobce bylo o daňové povinnosti pravomocně rozhodnuto konkludentně, takže správce daně ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) nemohl vyměřit daň jiným způsobem. Dle názoru soudu, vyměřením daně platebním výměrem ze dne 16. 2. 2005 došlo k porušení ust. § 27 odst. 1 písm. e), § 46 odst. 5 a § 47 odst. 1 cit. zákona. Soud vyslovil právní názor, že ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu ust. § 46 odst. 5 cit. zákona dochází i v případě, že správce daně v prekluzivní lhůtě pro její vyměření nezaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a zároveň nezahájí vytykáací řízení nebo úkon, který v tomto směru učiní.

Jestliže totiž, jak tvrdí soud, správce daně před uplynutím tří let nedoručí daňovému subjektu výzvu dle § 43 cit. zákona, kterou vytykáací řízení zahajuje, neučiní úkon směřující k vyměření daně. V důsledku toho pak nedochází k přerušení prekluzivní lhůty a k obnovení jejího dalšího běhu. Za takové situace již správce daně nemůže přistoupit ke stanovení daňové povinnosti platebním výměrem, neboť takový postup by byl v přímém rozporu s ust. § 47 odst. 1 zákona.

Stěžovatel tvrdí, že ke konkludentnímu vyměření daně podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní nemohlo v případě žalobce dojít. Podmínkou pro konkludentní vyměření daně je, že se daň skutečně neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání. Pokud by se daňový subjekt do konce prekluzivní lhůty nedozvěděl, že správce daně dospěl k závěru, že daň je nutno vyměřit v jiné výši, než je uvedeno v daňovém přiznání, lze připustit výklad soudu, že byla daň vyměřena konkludentně. V případě žalobce však byla daň platebním výměrem v prekluzivní lhůtě vyměřena. Platební výměrem ze dne 21. 9. 1998 na daň ve výši 0 oproti v daňovém přiznání uvedenému nároku na odpočet DPH ve výši 369 600 Kč tak dal správce daně zcela jasně najevo, že se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání. Tento platební výměr byl rozsudkem krajského soudu ze dne 6. 5. 2004 zrušen pro vady řízení, nebyl však shledán nicotným nebo neplatným. Vyměřená daň se tedy odchylovala od daně uvedené v přiznání, což bylo žalobci známo již v roce 1998 z doručeného platebního výměru. Z tohoto důvodu nemohlo dojít k vyměření daně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a k porušení ust. § 27 odst. 1 písm. e) cit. zákona. Jestliže správce daně nevyměří daň v prekluzivní lhůtě platebním výměrem, protože nezahájí vytykáací řízení, nelze pouze z této skutečnosti dovodit, že byla daň vyměřena dle § 46 odst. 5 cit. zákona v souladu s daňovým přiznáním. Lhůta dle ust. § 47 odst. 1 zákona je lhůtou pro úkony správce daně s tím, že je lhůtou ochrannou pro daňový subjekt, tedy lhůtou omezující správce daně. Pokud tedy správce daně nestihl vyměřit daň – uplatněný nadměrný odpočet - ve lhůtě dle ustanovení § 47 zákona, bylo ve prospěch daňového subjektu, že správce daně pokračoval v daňovém řízení a napravit vady řízení, pro které byl platební výměr ze dne 21. 9. 1998 zrušen; nedošlo tedy, dle stěžovatele, k porušení ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků; protože o daňové povinnosti nebylo pravomocně rozhodnuto, mohl správce daně vyměřit daň jiným způsobem. Stěžovatel s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Soudem ustanovený opatrovník vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů a v rozsahu uplatněném ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., současně však shledal naplnění důvodů pro postup i podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce podal dne 23. 1. 1998 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosinec 1997, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 369 600 Kč. Správce daně vydal dne 5. 3. 1998 výzvu dle § 43 zákona o správě daní, kterou zahájil vytýkácí řízení; tato však, jak vyšlo najevo v souvislosti s následným odvolacím řízením byla určena jinému subjektu (*společnosti R.A.P. spol. s r. o. nikoli společnosti R.A.P. plus, spol. s r. o.*). Správce daně vydal dne 21. 9. 1998 platební výměr, kterým žalobci, který na výzvu nereagoval, stanovil daň ve výši 0 Kč. Následkem nesrovnalostí při doručování se podařilo správci daně tento platební výměr žalobci doručit až dne 27. 9. 2000. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 18. 10. 2000 odvolání v němž navrhoval další důkazní prostředky; protože odvolání neobsahovalo veškeré náležitosti, vyzval žalovaný dne 27. 11. 2000 žalobce k jejich doplnění a prokázání tvrzených skutečností. Žalobce tak učinil dne 15. 12. 2000, přitom současně namítl, že správce daně mu nesdělil své pochybnosti a nevyzval jej v souladu se zákonem k doplnění a prokázání zpochybněných údajů. Žalovaný zaslal dne 19. 2. 2001 žalobci výzvu k předložení vyjmenovaných důkazních prostředků a následně dne 10. 7. 2001 vydal výzvu dle § 43 zákona o správě daní k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Další výzvu vydal žalovaný 17. 7. 2001, dne 5. 11. 2001 na základě výsledků důkazního řízení rozhodnutím č. j. 7393/130/01 odvolání zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 2. 7. 2002 žalobu; krajský soud rozsudkem ze dne 6. 5. 2004, č. j. 15 Ca 233/2002 - 24 rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2001, jakož i platební výměr ze dne 21. 9. 1998 zrušil pro vady řízení a věc vrátil k dalšímu řízení. Důvodem, pro který soud obě rozhodnutí zrušil byla skutečnost, že žalobci nebyla vydána řádně (a to finančním úřadem) výzva dle § 43 zákona o správě daní, přitom tato vada nemohla být, dle názoru krajského soudu, zhojena následným postupem odvolacího orgánu, který výzvu v souladu s ust. § 43 cit. zákona vydal a dále prováděl v souladu s ust. § 50 odst. 3 cit. zákona dokazování. Krajský soud proto uložil vést další řízení u Finančního úřadu v Teplicích, u něhož k zásadnímu pochybení došlo; v dalším řízení uložil odstranit procesní pochybení správce daně a v závislosti na jeho průběhu učinit v souladu se zákonem další nezbytné procesní úkony.

Správce daně postupoval v takto obecně vymezených intencích zrušujícího rozsudku krajského soudu a dne 14. 5. 2004 vydal výzvu, kterou zahájil vytýkácí řízení dle § 43 zákona o správě daní; tato byla žalobci řádně doručena. V průběhu daňového řízení žalobce neprokázal a nedoložil veškeré tvrzené skutečnosti stran uskutečnění zdanitelného plnění a neunesl důkazní břemeno, které jej dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhalo; správce daně provedl rozsáhlé dokazování, několik svědeckých výpovědí a šetření v rámci součinnosti dle § 34 zákona o správě daní. Správce daně na základě zhodnocení provedených důkazů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že došlo k uskutečnění

zdanitelného plnění tak, jak deklaroval v souvislosti s uplatněným nárokem na vrácení nadměrného odpočtu dle § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro souzenou věc. Platebním výměrem ze dne 16. 2. 2005, č. j. 27900/05/210913/5524 byla proto žalobci vyměřena daňová povinnost ve výši 0 Kč a nikoli původně v přiznání deklarovaný nadměrný odpočet.

Odvolání proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2005, č. j. 12609/05-130. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 22. 12. 2005 žalobu, o které rozhodl krajský soud rozsudkem, který je nyní předmětem kasační stížnosti.

Krajský soud opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2005, jakož i platební výměr správce daně ze dne 16. 2. 2005. Své rozhodnutí odůvodnil přitom tím, že: „*správce daně v prekluzivní lhůtě pro vyměření daně neučinil ve vztahu k žalobci úkon, který by bylo možno považovat za řádné zahájení vytýkácího řízení. Proto uplynutím prekluzivní lhůty došlo ve smyslu ust. § 46 odst. 5 daňového řádu ke konkludentnímu vyměření daňové povinnosti žalobci, takže platí, že mu ve shodě s daňovým přiznáním byl přiznán nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1997 ve výši 369 600 Kč, i když správce daně takový údaj do tiskopisu daňového přiznání nezaznamenal. O uvedené povinnosti bylo tedy pravomocně rozhodnuto konkludentně, takže správce daně ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu nemohl daň vyměřit jiným způsobem. Vyměření daně platebním výměrem ze dne 16. 2. 2005 tedy došlo k porušení ustanovení § 27 odst. 1 písm. e), § 46 odst. 5 a § 47 odst. 1 daňového řádu. Tato zákonná ustanovení porušil i žalovaný, když napadeným rozhodnutím ze dne 19. 10. 2005 odvolání proti platebnímu výměru zamítl. Z důvodu nemožnosti vést vytýkácí řízení po konkludentním vyměření daně se pak již soud nemusel zabývat dalšími námitkami uvedenými v žalobě...*“.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu zcela nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

Krajský soud opřel argumentaci v novém rozsudku opětovně o skutečnosti, které vyplynuly již z původního řízení, které správce daně a žalovaný vedl v letech 1998 - 2001, a které vyústilo v rozhodnutí, která byla již krajským soudem rozsudkem ze dne 6. 5. 2004 zrušena. Dovozuje-li krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku nemožnost daň vyměřit pro uplynutí lhůty dle §47 odst. 1 zákona o správě daní, činí tak opětovně výlučně ze skutkového stavu, který zde byl v období 1998 – 2001, a který již jednou přezkoumal. Krajský soud, jakkoli předmětem přezkumu měl být platební výměr finančního úřadu ze dne 16. 2. 2005, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2005, jak ostatně uvádí soud i ve výroku zrušujícího rozsudku, ponechal tato rozhodnutí, jakož i řízení, která jejich vydání předcházela, a která správní orgány v intencích jeho předchozího příkazu provedly, zcela mimo svou přezkoumnou činnost.

Pro závěry, k nimž krajský soud nadto dospěl, chybí zcela opora ve spisovém materiálu. Nejvyšší správní soud současně shledal právní posouzení otázky stran konkludentního vyměření, tak jak ji krajský soud vyložil, zcela nesprávným.

Žalobce podal daňové přiznání za měsíc prosinec 1997 dne 23. 1. 1998. Lhůta pro vyměření daně ve smyslu ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní skončila dne 31. 1. 2001.

Za úkon, který je ve smyslu ust. § 47 odst. 2 cit. zákona způsobilý běh lhůty přerušit, lze považovat pouze takový úkon, který: 1) směřuje vůči daňovému subjektu a 2) má souvislost se stanovením, resp. vyměření konkrétně určené daňové povinnosti. Bylo proto předně na místě zabývat se otázkou, zda takový úkon, resp. úkony, učiněny byly či nikoli.

Krajský soud dospěl opětovně k závěru, že správce daně neučinil od podání přiznání až do 14. 5. 2004, kdy byla vydána nová výzva (poté, kdy bylo rozhodnutí správce daně krajským soudem zrušeno) žádný úkon, což dovozuje opět ze skutečnosti, že výzva učiněná dne 5. 3. 1998 finančním úřadem dle § 43 zákona o správě daní byla určena jinému subjektu. Krajský soud se však nikterak nezabýval tím, zda předmětná výzva učiněná finančním úřadem byla žalobci doručena, resp. s jejím obsahem byl srozuměn a nebo o její existenci vůbec nevěděl a vědět nemohl. Zcela jinou relevanci bude mít totiž pouhé tvrzení subjektu, který výzvu obdrží, resp. se dostane do jeho dispoziční sféry a pouze konstatuje, že nebyla určena jemu, a jiné důsledky bude nesporně mít skutečnost, kdy o existenci výzvy dotčený subjekt neví a vědět nemůže. Jak Nejvyšší správní soud zjistil, v rozhodném období na stejné adrese Riegrova 1505, Teplice bylo zapsáno sídlo jak subjektu R.A.P. plus, spol. s r. o., (zaps. 31. 8. 1995) tak i subjektu R.A.P., spol. s r. o. (zaps. 16. 8. 1994). Dále ze společenské smlouvy o založení společnosti žalobce ze dne 30. 8. 1995 vyplynulo, že společníci JECH, spol. s r. o. a R.A.P. spol. s r. o. se vzájemně dohodli na založení společnosti R.A.P. plus, spol. s r. o. Dle názoru Nejvyššího správního soudu bylo předně namíste zabývat se relevantností námitky neúčinnosti provedeného úkonu správce daně, a to právě s ohledem na spojení výše uvedených osoba totožnost sídla.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze dovozovat absolutní neúčinnost úkonu, správce daně – zde výzvy k odstranění pochybností v podaném daňovém přiznání - z jehož obsahu je zřejmé koho se týká, jakož i to, co a za jakým účelem, má být prokázáno, a to jen z toho důvodu, že subjekt je nepřesně označen. Vždy je třeba odlišit formální vadu (nepřesnost v označení) od vady, která relevantní účinky úkonem (rozhodnutím) zamýšlené navodit nemůže a způsobuje nicotnost takového úkonu - rozhodnutí (např. neexistující subjekt, osoba vůbec není daňovým subjektem, apod.)

Pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud konstatuje, že mělo-li by jakékoli pochybení a nepřesnost v označení bez dalšího mít za následek neúčinnost zamýšleného úkonu, nemohla by mít zamýšlené účinky ani např. plná moc udělená v řízení o žalobě ze dne 22. 12. 2005 daňovému poradci JUDr. L., když tato byla udělena jednatelem společnosti označené jako R.A.P. plus, s. r. o. se sídlem Riegrova 1005, nikoli R.A.P., plus, spol. s r. o., se sídlem Riegrova 1505; stejně tak krajský soud např. nesprávně označil žalobce v poučení o složení senátu v písemnosti 15 Ca 259/2005 - 37 ze dne 13. 4. 2006, jakož i v protokole o ústním jednání konaném dne 12. 9. 2007.

Za úkon dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní, tak jak byl vymezen výše, lze nepochybně považovat i úkony správce daně, jakož i úkony žalovaného učiněné v rámci odvolacího řízení.

Povahou úkonu, který byl učiněn ještě v rámci prekluzivní lhůty dne 27. 11. 2000 žalovaným, se krajský soud přitom vůbec nezabýval a uváděl pouze výzvy následující po tomto datu. Navrhne-li daňový subjekt v odvolání další důkazní prostředky, které mají být provedeny, je výzva k jejich předložení, jakož i výzva k prokázání tvrzení v odvolání obsažených, nepochybně úkonem, který je způsobilý účinky ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní, přivodit. Tím spíše tak tomu mohlo být v projednávané věci, kdy opačný závěr by, při včas učiněném úkonu žalobce (odvolání), byl k tíži žalobce, když následné relevantní úkony správce daně směřující k přezkoumání daňové povinnosti, resp. směřující k pravomocnému vyměření nadměrného odpočtu, by měly být neúčinné.

Krajský soud se v řízení hodnocením a povahou úkonů v řízení učiněných nezabýval, přitom k závěrům, které by stran nich mohly být učiněny v kasačním řízení nemohl dospět ani Nejvyšší správní soud, když předmětné výzvy a ostatní podání nejsou součástí spisového materiálu, jakkoli je krajský soud zmiňuje.

Ze stejného skutkového i právního stavu, který zde byl již v roce 1998, resp. v roce 2001, nadto potom nově krajský soud dovozuje, že uplynutím prekluzivní lhůty, aniž by byl učiněn od podání přiznání správcem daně relevantní úkon, nastalo vyměření dle § 46 odst. 5 cit. zákona, tzn. ve výši, tak jak učinil v daňovém přiznání za prosinec 1997 žalobce.

Důvod, pro který krajský soud zrušil rozhodnutí finančního úřadu z roku 1998, resp. rozhodnutí žalovaného z roku 2001, nebylo přitom uplynutí prekluzivní lhůty, ale toliko skutečnost, že výzva dle § 43 zákona o správě daní nebyla vydána finančním úřadem, přitom následné úkony učiněné v odvolacím řízení, nemohly tuto procesní vadu zhojit. Nejvyšší správní tyto závěry o nemožnosti odstranění vad řízení, při zachování všech procesních práv účastníka řízení, s odkazem na ust. § 50 odst. 4 cit. zákona nesdílí.

Krajský soud své rozhodnutí odůvodnil závěry, které neměly oporu ve spisovém materiálu. Naopak ze spisového materiálu, který byl předložen k žalobě stran rozhodnutí, která měl krajský soud podrobit přezkoumání, nebyly učiněny žádné závěry.

Zásadního pochybení se krajský soud dopustil i ve svých úvahách stran konkludentního vyměření daně. Zásadně je třeba odmítnout konstrukci soudu o „zpětném“ nastolení fikce vyměření poté, kdy bylo již vyměřeno platebním výměrem, který byl následně zrušen, resp. úkony, které jeho vydání předcházely, byly založeny na vadách řízení. Taková konstrukce nemá oporu v zákoně a zcela popírá zásadu právní jistoty a předvídatelnosti.

Podle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro

podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Výše uvedené ustanovení nezakládá automaticky fikci vyměření, tak, jak je tomu např. v případě ust. § 17 odst. 5 cit. zákona (fikce doručení). Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli musí totiž předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytýkácí řízení, popř. daňovou kontrolu a provádí další úkony, jimiž ověřuje výši deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat a vyměří daň v daňovém subjektu deklarované výši. Po takto zahájeném řízení vždy vydává platební výměr, kterým řízení končí s datem vyměření shodným s datem vydání platebního výměru. To platí i tehdy, je-li po provedeném vytýkáčím řízení vyměřena daň ve shodné výši s daní uvedenou v daňovém přiznání. Není přitom vyloučeno, že správce daně dospěje ke shodné dani; takový stav může nastat jednak v případě, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně údajů deklarovaných v přiznání unese anebo např. i na základě zcela jiných skutečností než těch, které byly v daňovém přiznání uvedeny. Uvedený závěr učinil Nejvyšší správní soud např. i v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, příst. na www.nssoud.cz) „Zahájení vytýkáčím řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytýkáčím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb. (dnes § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.).“

Skutečnost, zda úkony, které správce daně v souvislosti s aplikací postupu dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní učinil, budou následně zrušeny pro vady řízení, popř. jejich nezákonnost v odvolacím řízení nebo následně v řízení před soudem a v dalším řízení budou dle jejich povahy zopakovány, popř. budou doplňovány a odstraněny jejich vady, je pro závěr o tom, zda správce daně v určitém období při vyměření daně postupoval dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní či nikoli zcela bez významu. Je nepřipustnou retroaktivitou a v rozporu se zásadou předvídatelnosti a právní jistoty, a to nejen daňového subjektu samotného, ale i třetích osob, měnit právní stav, který v důsledku určitých zákonem stanovených skutečností již nastal. Jiný závěr by bylo nutno učinit stran takových úkonů správce daně, které by byly následně prohlášeny za nicotné; o takový případ se však v projednávané věci nejednalo.

Podle ust. § 37a zák.č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož bylo v řízení postupováno, pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu. Cit. zákon přitom nestanoví lhůtu k vyměření nadměrného odpočtu odlišně od ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní; Nejvyšší správní soud na tomto místě přitom nikterak nepolemizuje o závaznosti interních

pokynů MF pro správce daně, které upravují lhůty pro uzavření vytykácího řízení (viz rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, příst. na www.nssoud.cz).

Předpokladem pro vrácení uplatněného odpočtu je tedy především to, aby správce daně postavil daňovou povinnost najisto – tj. ji vyměřil - a dále skutečnost, že jsou splněny podmínky pro vratitelnost přeplatku dle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní. V projednávané věci nedošlo k vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, neboť správce daně nevyměřil daň k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání (25. 1. 1998), ale vydal dne 21. 9. 1998 platební výměr, kterým vyměřil daň odlišně než jak ji žalobce uvedl ve svém přiznání, a to zejména poté, kdy správce daně projevil vůli dle ust. § 46 odst. 5 cit. zákona nepostupovat, zahájil-li řízení stran pochybností o podaném daňovém přiznání.

Ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, ale také fikci vyměření daně a především fikci doručení tohoto rozhodnutí. I toto rozhodnutí má totiž svého příjemce ve smyslu § 48 odst. 1 citovaného zákona, který má možnost podat proti uvedenému rozhodnutí ve lhůtě 30-ti dnů odvolání. Měl-li by být navozen v roce 2004, resp. 2006 v intencích rozsudku krajského soudu zpětně právní stav konkludentního vyměření k datu podání přiznání, daňový subjekt by zjevně objektivně nemohl svého práva podat opravný prostředek využít, neboť již uplynula lhůta pro jeho uplatnění.

Rozhodnutí vydané podle § 46 odst. 5 cit. zákona je pravomocné až po uplynutí lhůty stanovené v ust. § 48 odst. 5 cit. zákona. Zjistí-li v této lhůtě daňový subjekt, že jeho daňová povinnost měla být např. nižší, než jak ji deklaroval v daňovém přiznání, nemůže využít institutu dodatečného daňového přiznání, ale může podat řádný opravný prostředek, tj. odvolání (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, příst. na www.nssoud.cz).

Vytykácí řízení vedené dle § 43 zákona o správě daní předchází vyměření daně a nelze je tedy zahájit poté, co správce daně již daň vyměřil (viz rozsudek NSS ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5Afs 31/2003-81, příst. www.nssoud.cz).

V souvislostech výše uvedených, se jeví proto rozsudek krajského soudu zmatečný. Dospěl-li tento již ve svém předchozím rozsudku, v němž přezkoumával daňové řízení vedené v letech 1998 – 2001, k závěru o absenci relevantního úkonu, následně v rozsudku nyní přezkoumávaném s tímto stavem spojuje nově vyměření daně (nadměrného odpočtu) dle § 46 odst. 5 cit. zákona, a to k datu podání přiznání v lednu 1998. Není potom zřejmé, jaké nové řízení, které krajský soud uložil vést v souladu s ust. § 43 zákona o správě daní a v němž měly být odstraněny vady řízení, měl žalovaný, resp. finanční úřad provádět, nastalo-li již konkludentní vyměření daně dle § 46 odst. 5 cit. zákona poté, kdy, dle tvrzení krajského soudu, pro absenci úkonu dle § 47 odst. 2 cit. zákona došlo již k prekluzi daně. Tento skutkový i právní stav totiž nastal již v době rozhodování krajského soudu o první žalobě v roce 2004 a ze spisového materiálu byl soudu znám.

Nelze konečně v uvedených souvislostech souhlasit ani se závěrem krajského soudu o existenci překážky *res iudicata* a porušení ust. § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní.

Dospěl-li totiž krajský soud k názoru o konkludentním vyměření, učinění závěru o naplnění dikce výše uvedeného ustanovení brání ust. § 46 odst.7 cit. zákona.

Nejvyšší správní soud dospěl na základě výše uvedeného k názoru, že krajský soud zcela pominul v řízení otázku existence či neexistence kvalifikovaných relevantních úkonů učiněných správcem daně, přitom samotné úkony ve své materiální podobě nebyly ani obsahem předloženého spisového materiálu k nyní projednávané žalobě a kasační stížnosti. Závěry krajského soudu tak nebylo možno přezkoumat. Krajský soud se proto v dalším řízení bude nucen zabývat jednak povahou úkonů učiněných finančním úřadem ve vztahu k daňovému přiznání, které žalobce podal v lednu 1998, jednak zhodnotí z hlediska naplnění premisy ust. § 47 odst. 2 zákon o správě daní úkony žalovaného v odvolacím řízení, které vyústilo v rozhodnutí ze dne 16. 2. 2005. Poté s přihlédnutím k ust. § 41 s. ř. s. vyhodnotí následně vedené nové daňové řízení, které bylo ukončeno rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2005, a to s přihlédnutím ke stávající judikatuře Nejvyššího správního soudu, vyjádřené v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 a zejm. v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161; vše přístupno na www.nssoud.cz).

Na základě výše uvedeného nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než aby napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ve smyslu ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil dalšímu řízení; v novém řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveném v tomto rozsudku.

O nákladech řízení rozhodně krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 25. června 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu