

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Karla Šimky, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Jiřího Pally, JUDr. Jana Passera a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **G & C Pacific, a. s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. advokátkou JUDr. Kateřinou Tomkovou, se sídlem Lesnická 52, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2008, č. j. 30 Ca 72/2007 - 98,

t a k t o :

I. Vytýkácí řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkácí řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí pátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu a dosavadní postup ve věci

[1] Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2007, č. j. 17645/06-1300-708157, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 6. 10. 2006, č. j. 34303/06/294971/8277, ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 ve výši 921 381 Kč. Podle soudu bylo u žalobce vytýkácí řízení, které skončilo doměření daně, zahájeno neoprávněně, v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně konkludentně vyměřena. Daňové přiznání za zdaňovací období března 2005 bylo podáno dne 25. 4. 2005, což byl vzhledem k § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „d. ř.“ nebo „daňový řád“) den vyměření daně. Krajský soud konstatoval, že pokud je daň pravomocně vyměřena, nelze zahájit vytýkácí řízení ve smyslu ust. § 43 odst. 1 d. ř. Krajský soud tak uzavřel, že pokud správce daně nestihne, jak tomu bylo v tomto případě, zahájit vytýkácí řízení ještě předtím, než je daň pravomocně vyměřena, tj. před zákonným nastoupením fikce podle § 46 odst. 5 d. ř., lze případné neshody odstranit až v

rámci daňové kontroly, tedy po vyměření daně. Správce daně vydal výzvu podle § 43 d. ř. až dne 26. 5. 2005, tedy již po vyměření daně.

[2] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Měl za to, že vytýkácí řízení nebylo zahájeno protiprávně, tj. v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně vyměřenou. Stěžovatel konstatuje, že v § 46 odst. 5 věty druhé d. ř. je konstruována fikce časového okamžiku vyměření daně jako určitý stav, ze kterého se v právním předpise vychází, i když je jinak zřejmé, že neodpovídá skutečnosti. Fikce vyměření dle § 46 odst. 5 d. ř. může nastat pouze za předpokladu, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené daňovým subjektem v přiznání. Ke zjištění, zda je tato podmínka – pro nastoupení fikce – naplněna, může správce daně dospět až na základě výsledků vyměřovacího řízení. Ze spisového materiálu je však zřejmé, že správce daně nedospěl k závěru, že se vyměřená daň nemá odchylvat. Nebyla-li proto naplněna podmínka pro užití zákonné fikce, nemohlo dojít k vyměření dle § 46 odst. 5 d. ř. To, že v případě žalobce nebude uvedené ustanovení aplikováno, se žalobce dozvěděl již 24. 5. 2005, kdy bylo u něj provedeno místní šetření; následovala dne 26. 5. 2005 výzva podle § 43 d. ř. Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v daném případě byla daň vyměřena již dne 25. 4. 2005 a výzva vydaná dle § 43 d. ř. daná dne 26. 5. 2005 byla proto nezákonná.

[3] Podle stěžovatele v d. ř. do účinnosti novely provedené zákonem č. 270/2007 Sb. nebyla upravena lhůta pro zahájení vytýkácího řízení, které je součástí řízení vyměřovacího. Správce daně tak byl při vyměření daně limitován pouze lhůtou dle § 47 d. ř., popř. ve zvláštním daňovém zákoně; jeho povinností bylo proto zahájit vytýkácí řízení včas tak, aby vyměřovací řízení bylo ukončeno pravomocně před uplynutím lhůty dle § 47 d. ř. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 53, www.nssoud.cz, z něhož vyplývá, že okamžik zahájení vytýkácího řízení je věcí správce daně. Poukazuje rovněž na závěr soudu, že „je pravda, že se daňový subjekt, poté, co splnil svoji povinnost podat daňové přiznání, ocitá v nejistotě, zda bylo vyměřeno konkludentně v souladu s daňovým přiznáním nebo zda se tak teprve stane nebo zda správce daně vyměří daň vyšší, nebo zda hodlá zahájit vytýkácí řízení. Tehdy je účelné nahlédnout do spisu nebo požádat o zaslání platebního výměru. (...)“ Stěžovatel proto odmítá, že vytýkácí řízení musí správce daně zahájit vždy nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Tomuto názoru žalobce ostatně krajský soud nepřisvědčil, rovněž tak Nejvyšší správní soud podle názoru stěžovatele nezastává názor, že by správce daně při zahájení vytýkácího řízení byl limitován nějakou lhůtou. Pro úplnost stěžovatel podpůrně doplňuje, že i když je v současné době v § 43 odst. 2 d. ř. upravena lhůta pro zahájení vytýkácího řízení, je tato stanovena pouze pro případy, kdy má vzniknout přeplatek; pouze v těchto případech považoval zákonodárce za nutné upravit lhůtu pro zahájení vytýkácího řízení. V projednávané věci však žalobce vykazoval daňovou povinnost, nikoli nárok na odpočet, tedy nebyla zde ani v době před novelou povinnost zahájit vytýkácí řízení ve lhůtě do 30 dnů od podání daňového přiznání.

[4] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II. Dosavadní judikatura k rozhodné právní otázce a důvody předložení věci rozšířenému senátu

[5] Při předběžné poradě dospěl pátý senát Nejvyššího správního soudu k závěru o nutnosti věc postoupit rozšířenému senátu.

[6] Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je aplikace ust. § 46 odst. 5 d. ř. v souvislosti s uplatněním postupu dle § 43 d. ř. Pátý senát má za to, že věc je nutno posoudit odlišně od právního názoru, který stran lhůty pro zahájení vytykácího řízení vyslovil ve svém rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, www.nssoud.cz, první senát. Ten v něm uvedl:

[7] „Je absurdní, pokud se žalobkyně domnívá (...), že ke konkludentnímu vyměření daně dojde vždy, pokud se správci daně nepodaří nejen zahájit, ale též ukončit vytykácí řízení do konce následujícího zdaňovacího období (protože (...) nastupuje pravidlo § 46 odst. 5 daňového řádu vždy, když v této lhůtě není vydán platební výměr). Ostatně [žalobkyně] se mylí i v tom, že rozhodnou dobou pro konkludentní vyměření daně je uplynutí následného daňového období, neboť podle § 46 odst. 5 daňového řádu rozhodným je poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, popř. den, kdy správci daně došlo opožděné podání daňového přiznání. Ačkoliv se vytvořila určitá správní praxe ohledně lhůt pro uzavření vytykácího řízení (srov. č. 605/2005 Sb. NSS), okamžik zahájení vytykácího řízení je věcí správce daně. V této věci ostatně nelze správci daně nic vytknout: výzvu k podání daňového přiznání adresoval žalobkyni jen týden po uplynutí zákonné lhůty pro podání daňového přiznání a vytykácí řízení zahájil rovněž krátce poté, co daňové přiznání obdržel. Nesmyslnost výkladu zastávaného žalobkyní vzrůstá ještě tím, že uzavření vytykácího řízení a následné vyměření daně ve značné míře závisí na daňovém subjektu a na jeho ochotě spolupracovat. Sluší se podotknout, že komunikace správce daně právě se žalobkyní nebyla vždy úspěšná, a to čistě z důvodů na straně žalobkyně (srov. doručování předvolání ze dne 14. 6. 2004 na adresu, ze které se jednatelka žalobkyně odstěhovala, aniž správci daně sdělila adresu novou). Výklad žalobkyně, který spojuje konkludentní vyměření daně s uplynutím určité lhůty bez ohledu na to, zda je správce daně s kvalitou a obsahem daňového přiznání srozuměn, by mohl inspirovat daňové subjekty k tomu, aby pokud možno přiznával[y] daň ve výši 0 Kč v poslední den pro podání daňového přiznání nebo opožděně. Takový výklad ovšem nelze přijmout a je nutno přisvědčit žalovanému a krajskému soudu. Konkludentní vyměření daně nastává pouze tam, kde správci daně nevzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání; vzniknou-li a vtělí-li je správce daně do výzvy podle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru.

[8] Je pravda, že se daňový subjekt poté, co splnil svou povinnost podat daňové přiznání, ocitá v nejistotě, zda bylo vyměřeno konkludentně v souladu s daňovým přiznáním, nebo zda se tak teprve stane, nebo zda správce daně vyměří daň vyšší, nebo zda hodlá zahájit vytykácí řízení. Tehdy je účelné buď nahlédnout do spisu, nebo požádat o zaslání platebního výměru.“

[9] Pátý senát s výše popsaným právním názorem, podle něhož je správce daně limitován při postupu dle § 46 odst. 5 d. ř. pouze lhůtou podle § 47 d. ř., nesouhlasí. Pátý senát nepovažuje za sporné, že zahájení vytykácího řízení již samo o sobě vylučuje možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Tento názor potvrzuje konstantní

judikatura; již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího právního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, www.ssoud.cz, v této souvislosti uvádí, že „*konkludentní vyměření daně nastává pouze tam, kde správce daně nevzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání; vzniknou-li a utěl-li je správce daně do výzvy dle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru*“. V rozsudku téhož soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, www.nssoud.cz, se uvádí: „*Zahájení vytykáčím řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 [d. ř.]. Správce daně je tak po ukončeném vytykáčím 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.)*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, www.nssoud.cz, se pak praví: „*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 vytykáčím řízení 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 subjektem 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 vytykáčím 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.*“

[10] Pátý senát nemá za sporné ani to, že výzva vydaná podle § 43 d. ř. musí obsahovat konkrétní pochybnosti, nikoli pouhý odkaz na podané daňové přiznání bez jakékoli specifikace pochybností, které má daňový subjekt ve vytykáčím řízení odstranit (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

[11] Podle pátého senátu je spornou za prvé otázka, zda fikce vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. může nastoupit jen do té doby, než byla vydána výzva podle § 43 d. ř. S odkazem na § 46 odst. 1 a 5 d. ř. pátý senát tvrdí, že správce daně může přistoupit ke stanovení základu daně a daně vždy až na základě výsledku vyměřovacího řízení (§ 40 d. ř.). Vyměřovací řízení stran podaného daňového přiznání je zahájeno dnem jeho podání. Správce daně poté podle pátého senátu může postupovat dvěma způsoby: buď zahájí vytykáčím řízením, zjistí-li důvody pro takový postup, anebo neshledá důvody, pro které by měl vytykáčím řízením zahájit, a uplatní tedy postup dle § 46 odst. 5 d. ř. (daň vyměří ve stejné výši, v jaké si ji uvedl v daňovém přiznání sám daňový subjekt). Oba zvolené postupy se však podle pátého senátu navzájem vylučují: Zahájí-li správce daně vytykáčím řízením, nelze poté uplatnit postup podle § 46 odst. 5 d. ř., a to ani tehdy, je-li daň po skončeném vyměřovacím řízení shodná s daní přiznanou. Stejně tak, bylo-li již vyměřeno postupem podle § 46 odst. 5 d. ř., nelze již vydat výzvu podle § 43 d. ř., neboť vydání této výzvy (vytykáčím řízením) předchází samotnému vyměření daně.

[12] Druhou zásadní otázkou, nastíněnou i stěžovatelem, je, zda je zahájení vytykácího řízení limitováno lhůtou, a jakou. Podle pátého senátu musí daňový subjekt, který podá daňové přiznání, v němž uvede určitou daňovou povinnost, mít přiměřenou jistotou o tom, jak a kdy bude stát zasahovat do jeho právní sféry. Stát si jistě může stanovit relativně široce pojatý systém výběru toho, kdo bude podroben kontrole a kdo nikoli a co bude kontrolováno, ovšem jen za předpokladu, že takovýto systém bude založen na jednoznačných a transparentních procesních pravidlech umožňujících kontrolovanému subjektu účinně hájit a uplatňovat svá práva. Lhůtu pro vyměření daně, s níž je nadto spojena prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Podle pátého senátu nelze tuto lhůtu odvozovat od skutečnosti zcela nepředvídatelné a připustit, aby jakýkoli počátek běhu lhůty, s níž jsou spojeny hmotněprávní důsledky dopadající do majetkové sféry daňového subjektu, bylo lze ponechat zcela na libovůli správce daně. **S ohledem na to vykládá pátý senát ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. tak, že konkludentní vyměření daně nastane vždy v těch případech, nesdělí-li správce daně daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, resp. neuplatní-li postup dle § 43 cit. zákona, a to nejpozději do konce příštího zdaňovacího období.** Podle pátého senátu, neumožňuje-li zákon, aby daňový subjekt mohl o vydání platebního výměru (deklaratorního) požádat i kdykoli později než do konce příštího zdaňovacího období, je nutno dospět k závěru, že nejpozději v této lhůtě musí být postaveno na jisto, zda správce daně dosud daň nevyměřil a uplatní postup dle § 43 d. ř., anebo zda již vyměřeno bylo podle jeho § 46 odst. 5. Podle pátého senátu je totiž i daňový subjekt do určité míry chováním správce daně limitován v uplatnění svých práv (viz např. § 41 odst. 1 poslední věta d. ř. a § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Podle pátého senátu nepostačí k zachování patřičného komfortu procesních práv daňového subjektu to, že skutečnosti týkající se konkludentního vyměření může zjistit nahlédnutím do svého daňového spisu kdykoli u správce daně. Vyměření daně musí být podle pátého senátu provedeno způsobem transparentním, nevzbuzujícím pochybnosti o tom, zda již tak učiněno bylo, či nikoli, nebo zda tak teprve bude učiněno někdy v budoucnu; tato skutečnost přitom nesmí být závislá toliko na vůli správce daně. Nejednoznačnou úpravu v § 46 odst. 5 d. ř. nutno podle pátého senátu vyložit s ohledem na ústavní maximum *in dubio pro libertate*.

[13] Změna ustanovení § 43 odst. 2 d. ř. provedená novelou č. 270/2007 Sb., na kterou stěžovatel poukazuje, nemá přitom podle pátého senátu na posouzení věci žádný vliv. Uvedené ustanovení obsahuje speciální postup při vyměření daně pro případy, kdy v podaném daňovém přiznání je nárokován přeplatek, o jehož vrácení správce daně má rozhodovat.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III. 1. Pravomoc rozšířeného senátu

[14] Podle § 17 odst. 1 věty první s. ř. s., *[d]lospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.* První

senát Nejvyššího správního soudu zaujal v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, byť nepřímý, názor, že prostor pro správce daně k zahájení vytýkácího řízení není ustanovením § 46 odst. 5 d. ř. nijak časově ohraničen, tj. zejména není omezen „koncem příštího zdaňovacího období“ (viz konec první věty zmíněného odstavce), a že jeho časové meze stanoví (není-li ve zvláštním zákoně stanoveno jinak) § 47 d. ř. Pátý senát oproti tomu zastává názor, že konkludentní vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. může být provedeno jen tehdy, nedošlo-li k zahájení vytýkácího řízení, avšak že toto řízení lze zahájit toliko do konce příštího zdaňovacího období (tj. období následujícího po období, za které se daň přiznává). Pátý senát tedy má za to, že časový prostor pro zahájení vytýkácího řízení je zásadně kratší než ten, který je dán omezením plynoucím z § 47 d. ř.

[15] Z uvedeného je patrné, že pátý senát dospěl k právnímu názoru odlišnému od toho, který zaujal první senát, a proto v rozsahu, v jakém jsou výše popsány právní názory v rozporu, přešla pravomoc k posouzení rozhodných právních otázek na rozšířený senát.

III. 2. Vyměřovací řízení a vytýkácí řízení

[16] Část třetí d. ř. (jeho § 40 až 47) obsahuje ustanovení o vyměřovacím řízení. Jakkoli to v nich není výslovně uvedeno, z § 40 d. ř., který obsahuje ustanovení o daňovém přiznání a hlášení, je patrné, že vyměřovací řízení se zahajuje pro určitou daň a pro určité zdaňovací období a že jedním ze způsobů zahájení vyměřovacího řízení je podání daňového přiznání daňovým subjektem. V § 43 d. ř. je pak upraveno vytýkácí řízení jako institut vyměřovacího řízení, jímž správce daně v případě, že má konkrétní o skutkové důvody opřené pochybnosti, ověřuje správnost údajů obsažených v daňovém přiznání či hlášení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Ustanovení § 46 d. ř. pak především upravuje vyústění vyměřovacího řízení ve vyměření daně (odst. 1 až 6 a odst. 10); dále umožňuje vést z vlastní iniciativy správce daně (odst. 7 a 8) nebo na základě daňovým subjektem podaného dodatečného daňového přiznání (odst. 8 a 9) vyměřovací řízení směřující k dodatečnému vyměření daně.

[17] Institut vytýkácího řízení je neodmyslitelně svázán s daňovým přiznáním či hlášením, neboť nutnou a dostatečnou podmínkou jeho uplatnění jsou pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, opřené o konkrétní skutkové důvody. Znamená to tedy, že vytýkácí řízení je nástrojem k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání a hlášení předtím, než bude přistoupeno k vyměření daně či k jejímu doměření na základě dodatečného daňového přiznání. Tato okolnost vede rozšířený senát k prvnímu dílčímu závěru, a sice že vytýkácí řízení je nástrojem vyměřovacího řízení, který je uplatnitelný pouze v případech, že toto řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Uvedený závěr odpovídá i systematickému zařazení institutu vytýkácího řízení do části d. ř. věnované řízení vyměřovacímu, a to mezi ustanovení o zahájení tohoto řízení a ustanovení o jeho skončení (ostatně již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 80, publ. pod č. 647/2005 Sb. NSS

a na www.nssoud.cz, vycházel z toho, že vytýkácí řízení předchází vyměření, takže po vyměření již pro ně není místa). Z uvedeného vyplývá, že institutu vytýkácího řízení vůbec nelze užít, bylo-li vyměřovací řízení zahájeno jinak než na základě podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem, a že i když bylo vyměřovací řízení zahájeno jedním z těchto způsobů, nelze vytýkácí řízení zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně.

[18] Uvedený závěr ostatně vyplývá i z obecných pravidel uplatnění kontrolních a prověřovacích institutů v daňovém řízení. Rozšířený senát ve shora již zmíněném usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, zdůraznil, že *„kontrolní oprávnění správce daně mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení, samozřejmě za jejich ústavně konformní interpretace (tj. zejména tehdy, mají-li uvedená ustanovení ústavně aprobovaný účel). Smyslem a účelem těchto základních ústavních pravidel je jednak zajistit předvídatelnost procesních postupů a rozhodovací praxe orgánů veřejné moci, jednak zaručit, že tyto postupy a tato rozhodovací praxe se budou pohybovat v mezích hodnot a účelů, které ústavní pořádek ochraňuje a má za žádoucí“*. Daňový řád upravuje dva relativně komplexní kontrolní postupy – vytýkácí řízení (§ 43 d. ř.) a daňovou kontrolu (§ 16 d. ř.). Místní šetření (§ 15 d. ř.) ani vyhledávací činnost (§ 36 d. ř.) nelze považovat za samostatné kontrolní postupy, nýbrž za prostředky k opatření prvotních zjištění či důkazů; jejich extenzivním užíváním nesmí být, jak Nejvyšší správní soud vícekrát zdůraznil, vyprazdňovány vlastní kontrolní postupy (viz rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 89, či ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164; všechny publikovány na www.nssoud.cz).

[19] Ve své judikatuře Nejvyšší správní soud se zohledněním dřívější judikatury Ústavního soudu rovněž zdůraznil, že kontrolní postupy nelze uplatňovat libovolně často a že opakovat je lze jen za striktně daných podmínek. U daňové kontroly Nejvyšší správní soud obecný zákaz jejího opakování a výjimečné podmínky, za kterých je takové opakování přípustné, definoval v rozsudcích ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, publ. pod č. 1411/2007 Sb. NSS, a ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS; oba publikovány též na www.nssoud.cz. Zárukou vyloučení libovůle u vytýkácího řízení v podobě jeho opakování je pak právě jeho začlenění do fáze vyměřovacího řízení před vyměření (dodatečným vyměření) daně. Takto je zaručeno, že vytýkácí řízení ve vztahu ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období bude zahájeno nanejvýš jedenkrát a že z hlediska časového se tak stane nejpozději před vyměření (dodatečným vyměření) daně prvoinstančním správcem daně.

[20] Uvedeným výkladem rozšířený senát reflektuje i vztah mezi vytýkácím řízením a daňovou kontrolou. Již ve shora zmíněném usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, rozšířený senát vymezil některé rozdíly v povaze obou kontrolních postupů, když uvedl: *„Vytýkácí řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2 d. ř.), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností.“* Ve vztahu k určité daňové

povinnosti lze v případě, že vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, provést jak vytýkací řízení, tak daňovou kontrolu (viz v podrobnostech dále).

[21] Časové parametry daňové kontroly jsou na jedné straně vymezeny vznikem daňové povinnosti, jejíž základ (§ 15 odst. 1 věta první, 1. alt. d. ř.) se kontroluje, případně (případně i před jejím vznikem) okamžikem vzniku okolností rozhodných pro stanovení daně (§ 15 odst. 1 věta první, 2. alt. d. ř.), a na straně druhé prekluzí práva vyměřit či doměřit daň (§ 47 d. ř.), přičemž jiné časové omezení není dáno. Z toho mj. plyne, že daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně. Časové parametry vytýkacího řízení jsou naopak podstatně omezenější – může být zahájeno nejdříve po podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (neboť teprve tehdy je splněna nutná podmínka jeho zahájení, jak vyplývá z § 43 odst. 1 d. ř.) a nejpozději předtím, než dojde k aktu vyměření daně správcem daně první instance, tj. zejména k vydání platebního výměru. Okamžik vyměření daně (vydání rozhodnutí) **prvoinstančním** správcem daně (a **nikoli** okamžik **pravomocného** vyměření či doměření daně) je rozhodný proto, že právě jím končí ve své věcné podstatě vyměřovací řízení (procesně končí vyměřovací řízení teprve doručením rozhodnutí daňovému subjektu, ve fázi doručování však již nemůže dojít k obsahové změně vydaného rozhodnutí, tudíž ani nemohou být uplatněny procesní prostředky, které slouží k opatření podkladů pro rozhodnutí). Odvolací řízení jako relativně samostatná (viz i jeho zakotvení v samostatné části čtvrté daňového řádu) a navíc fakultativní (to, zda k ní dojde, je podmíněno podáním odvolání) fáze procesu vedoucího k vyměření daně již není součástí vyměřovacího řízení, jak je upraveno v části třetí daňového řádu, a pokud je odvolání podáno, nikdy již nemůže zpětně dojít k novému vyměřovacímu řízení, neboť veškeré sporné otázky se musí vyřešit v řízení odvolacím, v němž samozřejmě může dojít i ke změně výše daňové povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, usnesení téhož senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, a usnesení téhož senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

[22] Z výše uvedeného vyplývá, že za určitých okolností by časové parametry obou kontrolních postupů správci daně umožňovaly volbu mezi nimi a že dokonce by bylo možno uvažovat o jejich současném uplatnění. Něco takového však není přípustné. V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit na jisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. Není však v pravomoci rozšířeného senátu, aby se jimi v tomto rozhodnutí zabýval, neboť by tím již vybočil z mezí posuzování rozhodných právních otázek. I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož *[s]právci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly*

zkráceny daňové příjmy. Jelikož vytykáací řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzivní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytykáací řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytykáací řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo (například proto, že součinnost daňového subjektu není pravděpodobné očekávat, či proto, že bez neprodleného zahájení daňové kontroly by daňový subjekt mohl uzpůsobit určité skutečnosti či doklady tak, že by mu to mohlo napomoci k vyhnutí se daňové povinnosti či k jejímu neoprávněnému snížení).

III. 3. Tzv. konkludentní vyměření daně podle § 46 odst. 5 d. ř.

[23] Výše bylo vyloženo, že časový prostor pro zahájení vytykáacího řízení končí vyměření daně prvoinstančním správcem daně. Jakkoli by dikce § 46 odst. 4 d. ř. mohla na první pohled naznačovat, že pravidelnou formou vyměření daně je vydání skutečného platebního výměru, jedná se v praxi o formu výjimečnou, neboť s ohledem na množství jednotlivých dílčích daňových povinností, které jsou daňovými subjekty plněny, musí převažovat forma tzv. konkludentního vyměření daně, zakotvená v § 46 odst. 5 d. ř. V demokratickém právním státě, v němž lze daně ukládat pouze zákonem, za vyloučení libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení a ve výši, která nemá vyvlastňující či škrtící efekt (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. 7/03, publ. pod č. 512/2004 Sb. a 113/2004 Sb. ÚS, ze dne 31. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 24/07, publ. pod č. 88/2008 Sb. a 26/2008 Sb. ÚS, a zejména ze dne 21. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, publ. pod č. 181/2009 Sb.; všechny publikovány též na <http://nalus.usoud.cz>), lze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby daň samy přiznaly, a současně je nutno mít za to, že zpravidla daň přiznávají v řádné výši. Proto je i s ohledem na ekonomii a rychlost daňového řízení zcela legitimní, aby zákon umožňoval pravidelně vyměřovat daň jen na základě daňového přiznání a bez vydání formálního rozhodnutí správcem daně a aby zároveň v podobě možnosti uplatnění kontrolních postupů za zákonem stanovených podmínek existovaly prostředky, jimiž správce daně ověří, že daňový subjekt svoji povinnost splnil řádně, a které již jen svojí samotnou existencí budou působit jako motivace k řádnému plnění daňových povinností a prevence krácení daně. Na druhé straně, pokud zákonodárce takový způsob vyměření zavede, je nutno jej vykládat a aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu a chráněna právní jistota daňového subjektu. Je tedy třeba, aby se daňovému subjektu dostalo či přinejmenším na základě jeho jednoduchého úkonu mohlo dostat rychle informace o tom, jak správce daně jeho daňové přiznání hodnotí, a zda tedy má daňovou povinnost za správně stanovenou, anebo zda ji hodlá podrobit důkladnějšímu prověřování.

[24] Podle § 46 odst. 4 d. ř. *[o] stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo bromadným předpisným seznamem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně. Podle § 46 odst. 5 d. ř., [n]eodchyluje-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.

[25] V první řadě nutno poznamenat, že postup podle § 46 odst. 5 d. ř. lze použít jak v případě daňového přiznání či hlášení (§ 40 d. ř.) a opravného daňového přiznání či hlášení (neboť podle § 41 odst. 3 d. ř. se tento úkon pro účely vyměřovacího řízení považuje za daňové přiznání či hlášení a k původnímu se nepřihlíží), tak u dodatečného daňového přiznání (§ 41 odst. 1 a 2 a odst. 4 až 6 d. ř.). *Lex specialis* v § 46 odst. 9 d. ř. stanoví povinnost vydat dodatečný platební výměr v případě, že bylo podáno dodatečné daňové přiznání, jen pro případ, že se provádí změna týkající se pouze jednotlivých údajů, podle kterých byla stanovena poslední známá daňová povinnost; ve výroku dodatečného platebního výměru se uvede, že daň se neodchyluje. Zvláštní povahu takového dodatečného platebního výměru zohlednil zákonodárce v nové, přesnější formulaci § 46 odst. 9 d. ř., jež byla s účinností od 1. 11. 2007 zavedena novelou č. 270/2007 Sb., tím, že nepřipustil možnost odvolat se proti takovému platebnímu výměru (Uvedené ustanovení po novelizaci zní: *Dodatečné vyměřovací řízení lze zahájit a provést též na základě dodatečného daňového přiznání, kterým se nemění poslední známá daňová povinnost, ale pouze údaje daňovým subjektem dříve tvrzené, s tím, že se ve výroku dodatečného platebního výměru uvede, že daň se neodchyluje. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.*) V jiných případech, než na které dopadá § 46 odst. 9 d. ř., lze postupovat podle ustanovení § 46 odst. 5 d. ř. (a bylo tak možno činit i před novelou č. 270/2007 Sb.), neboť s tím výslovně počítá poslední věta tohoto odstavce, stanoví-li, že *[s]tejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.* Uvedenou formulaci nelze chápat jinak, než že počítá s použitelností způsobu vyměření podle § 46 odst. 6 d. ř. i na případy dodatečných daňových přiznání.

[26] První část první věty § 46 odst. 5 d. ř. [*Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, (...)*] je jednoznačná v tom, že tzv. konkludentně lze vyměřit daň jen ve výši uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, tj. že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také *a contrario*, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným (§ 32 odst. 1 věta druhá d. ř.). Druhá část první věty [*(...) nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, (...)*] dává správci daně v případě, že jsou naplněny podmínky hypotézy právní normy, tj. podmínky první části první věty, zmocnění nesdělovat výsledek vyměření; dává mu možnost tak postupovat, avšak umožňuje mu i v případě, že jsou splněny podmínky hypotézy (tj. neodchyluje-li se daň vyměřená od daně přiznané), vydat platební výměr postupem podle § 46 odst. 4 d. ř.

[27] Třetí část první věty je vylučující podmínkou uplatnění části druhé – pokud o to daňový subjekt požádá ve stanovené lhůtě, sdělí mu správce daně výsledek konkludentního vyměření. Uvedenou formulaci nelze vykládat jako odkaz na standardní způsob vyměření,

tj. na postup podle § 46 odst. 4 d. ř., v němž se hovoří o „vyrozumění“ daňového subjektu o „stanoveném“ základu daně a „vyměřené“ dani, a to formou platebního výměru. Je tomu tak proto, že v § 46 odst. 4 a odst. 5 d. ř. zákon používá odlišné formulace: v odst. 5 se oproti tomu, co obsahuje odst. 4, hovoří o „sdělení výsledku vyměření“. Pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby v případě, že daňový subjekt požádá o sdělení výsledku vyměření, byl teprve v reakci na tuto žádost vydán a daňovému subjektu doručen platební výměr, který by v souladu s § 32 odst. 1 větou druhou d. ř. měl právní účinky až doručením, lze mít za to, že by nejspíše použil obdobnou formulaci jako v § 46 odst. 4 d. ř. nebo by jiným způsobem jednoznačně vyjádřil, že se má vydat a doručit platební výměr. Hovoří-li se však v § 46 odst. 5 d. ř. o „sdělení výsledku vyměření“, naznačuje takto užitá formulace, že tento úkon správce daně má toliko informativní charakter – jeho doručení nezakládá právní účinky ve smyslu § 32 odst. 1 d. ř., neboť tyto nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vydaného platebního výměru v den, který stanoví věta druhá v § 46 odst. 5 d. ř.

[28] Uvedený výklad odpovídá i smyslu a účelu vykládaného ustanovení – ztotožnit okamžik podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (resp. okamžik uplynutí lhůty k podání daňového přiznání či hlášení, bylo-li podáno před uplynutím této lhůty) s okamžikem fiktivního vydání a zároveň fiktivního doručení platebního výměru. Uvedený platební výměr existuje pouze právně – protože objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Navíc existuje jen podmíněně, a sice tehdy, je-li splněna hypotéza normy obsažené v § 46 odst. 5 d. ř., tedy neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. A konečně vzniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46 odst. 5 d. ř. v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatků, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. Není samozřejmě na libovůli správce daně, kdy uvedené posouzení provede, neboť v materiálním právním státě jsou správní orgány vždy povinny postupovat bez zbytečného prodlení, jinak se dopouštějí nesprávného úředního postupu, nicméně správce daně k tomu nemá žádnou konkrétní zákonem stanovenou lhůtu.

[29] Výsledek posouzení se projeví toliko v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření. Žádost daňového subjektu o sdělení výsledku vyměření je úkonem, který nutí správce daně k tomu, aby posouzení neprodleně provedl, neučinil-li tak již dříve. Jen na základě posouzení může sdělit daňovému subjektu výsledek vyměření, dospěje-li k závěru, že je na místě vyměřit daň konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř., anebo – dospěje-li k závěru, že konkludentní vyměření na místě není – postupovat jiným způsobem (zejm. vydat platební výměr). Průtahu v posouzení, který se projeví průtahem se sdělením výsledku vyměření či jinou nečinností, může daňový subjekt čelit nahlédnutím

do svého daňového spisu, v němž zjistí relevantní skutečnosti, a případným postupem podle § 34c d. ř.

III. 4. Vztah vytýkácího řízení a tzv. konkludentního vyměření daně

[30] Shora sub III. 2. bylo vyloženo, že vytýkácí řízení lze zahájit toliko do aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně. V případě, že je ohledně konkrétní daně za určité zdaňovací období vydán platební výměr, končí pro správce daně možnost v této věci zahájit vytýkácí řízení. Provéřit daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně tak správce daně může nadále toliko daňovou kontrolou, samozřejmě za předpokladu, že jsou splněny podmínky pro její zahájení (viz k tomu sub II. 2. body 18 a 19).

[31] Správce daně tedy může poté, co obdrží daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, zahájit vytýkácí řízení, a to do té doby, dokud neprovede posouzení vyústivší v konkludentní vyměření. Může je zahájit i poté, co jej daňový subjekt postupem podle § 46 odst. 5 věty první *in fine* d. ř. požádal o sdělení výsledku vyměření, ale jen za předpokladu, že takové posouzení ještě neprovedl, a tedy nezaznamenal do příslušné kolonky daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání. Provedl-li posouzení, zahájit vytýkácí řízení již nemůže, neboť již byl učiněn akt vyměření. Nutno opětovně zdůraznit, že uvedený akt se činí v den, kdy došlo k posouzení, zpětně ke dni stanovenému v § 46 odst. 5 d. ř. (ostatně přesně takto je koncipována i příslušná pasáž formulářů daňových přiznání, v níž se rozlišuje den provedení úkonu vyměření či dodatečného vyměření a den, ke kterému bylo vyměřeno či dodatečně vyměřeno). Právě proto, že jde o akt se zpětným účinkem, vzniká zde pro správce daně prostor pro zahájení vytýkácího řízení. Ke konkludentnímu vyměření dochází sice zpětně ke dni podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (nejdříve však po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání nebo hlášení), avšak stane se tak až v den posouzení. Interval mezi dnem, ke kterému došlo k vyměření fiktivním vydáním a fiktivním doručením platebního výměru, a dnem, kdy se tak se zpětným účinkem stalo, vytváří prostor pro zahájení vytýkácího řízení. Pohybuje-li se správce daně v tomto intervalu a jsou-li splněny i další zákonné podmínky (zejm. není-li právo vyměřit či doměřit daň prekludováno) lze zahájit vytýkácí řízení.

[32] Lhůta podle třetí části první věty § 46 odst. 5 d. ř., v níž může daňový subjekt požádat o sdělení výsledku vyměření, s přípustností zahájení vytýkácího řízení nijak nesouvisí. Zahájení vytýkácího řízení není podmíněno tím, že uvedená lhůta ještě neuplynula, neboť tato lhůta vytváří časový rámec toliko pro daňový subjekt. Po jejím uplynutí daňový subjekt již nemá právo, aby mu byl sdělen výsledek vyměření; jiný význam lhůta nemá, zejména pak žádným způsobem neomezuje správce daně v možnosti posoudit daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání a přistoupit ke konkludentnímu či výslovnému vyměření. Správce daně je však v možnosti zahájit vytýkácí řízení v některých případech omezen výslovnou zákonnou úpravou (viz třicetidenní lhůta k zahájení vytýkácího řízení podle § 43 odst. 2 d. ř. ve znění zákona č. 270/2007 Sb.). V některých případech jej pak k rychlému vyjasnění otázky, zda a jak daň vyměřit, nutí povinnost rozhodnout o souvisejících právech daňového subjektu ve stanovené lhůtě (zejm. povinnost rozhodnout ve třicetidenní lhůtě od podání žádosti o

vrácení přeplatku na žádost daňového subjektu, viz § 64 odst. 4 d. ř.). Konečně, jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, www.nssoud.cz, i proti vyměření konkludentnímu se lze odvolat.

III. 5. Shrnutí

[33] Z výše uvedeného výkladu tedy plynou následující závěry:

[34] Vytýkácí řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který je ve lhůtě stanovené pro vyměření nebo doměření daně uplatnitelný pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkácí řízení však nelze zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

IV. Další postup ve věci

[35] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací pátému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 27. července 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu