



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **G & C Pacific, a. s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, dále v řízení pokračováno s právním nástupcem: **G & C PACIFIC NIUE LIMITED**, se sídlem Dalton House, 60 Windsor Avenue, London SW19 RR, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zast. advokátkou JUDr. Kateřinou Tomkovou, se sídlem AK 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. V řízení **se pokračuje** s právním nástupcem žalobce **G & C PACIFIC NIUE LIMITED**, se sídlem Dalton House, 60 Windsor Avenue, London SW19 RR, Spojené království Velké Británie a Severního Irska
- II. V řízení o kasační stížnosti podané žalovaným proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2008, č. j. 30 Ca 72/2007 - 98, **se pokračuje**.
- III. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2008, č. j. 30 Ca 72/2007 - 98, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) bylo zrušeno 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.

Nejvyšší správní soud z podání žalobkyně ze dne 1. 9. 2010 zjistil, že došlo k zápisu fúze do zahraničního obchodního rejstříku s právními účinky 19. 1. 2010; nástupnickou společností se stala společnost G & C PACIFIC NIUE LIMITED, se sídlem Dalton House,
60 Windsor

Avenue, London SW19 9RR, Spojené království Velké Británie a Severního Irska. Právní zástupce žalobce současně podal návrh na pokračování v řízení s právním nástupcem.

Podle ust. § 107 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, kterého je třeba s přihlédnutím k ust. § 64 zákona č. 150/2002 Sb., správní řád správní, použít, pokud účastník řízení ztratí po zahájení řízení způsobilost být účastníkem řízení dříve, než bylo řízení pravomocně ukončeno, posoudí soud podle povahy věci, zda lze v řízení pokračovat. Vzhledem k tomu, že v dané věci není překážka pro pokračování v řízení, neboť je zde právní nástupce, který vstoupil do práv a povinností zaniklé právnické osoby, Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 107 odst. 3 a 4 o. s. ř. v řízení pokračoval s právním nástupcem zaniklého žalobce.

Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že ve věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, proto postupoval podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v rozsudku konstatoval, že v případě žalobce bylo vytykácí řízení zahájeno neoprávněně, tj. v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně konkludentně vyměřenou. Vycházel přitom ze skutečnosti, že daňové přiznání za zdaňovací období březen 2005 bylo podáno dne 25. 4. 2005, což byl vzhledem k ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) den vyměření daně. Krajský soud konstatoval, že pokud je daň pravomocně vyměřena, nelze zahájit vytykácí řízení ve smyslu ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní. Krajský soud tak uzavřel, že pokud správce daně nestihne, tak jak tomu bylo v tomto případě, zahájit vytykácí řízení ještě předtím, než je daň pravomocně vyměřena, tj. před zákonným nastoupením fikce dle § 46 odst. 5 cit. zákona, pak lze případné neshody odstranit až v rámci daňové kontroly, tedy po vyměření daně. Správce daně vydal výzvu dle § 43 cit. zákona až dne 26. 5. 2005, tedy již po vyměření daně. Tím, že nebylo v řízení postupováno v souladu s ust. § 16 cit. zákona, byla, dle názoru soudu, porušena v neprospěch žalobce ustanovení o řízení v takové míře, že to mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Soud dále uzavřel, že vzhledem k neoprávněnosti vytykácího řízení, považuje za nadbytečné zabývat se tvrzeními účastníků o správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů.

Proti zrušujícímu rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že vytykácí řízení bylo zahájeno protiprávně, tj. v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně vyměřenou. Stěžovatel konstatuje, že v § 46 odst. 5 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků 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 cit. zákona 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 cit. zákona. To, že v případě

žalobce nebude uvedené ustanovení aplikováno, se žalobce dozvěděl již 24. 5. 2005, kdy bylo u něj provedeno místní šetření. Namísto byly prověřeny doklady o dodání zboží do jiného členského státu EU, porovnáním těchto dokladů s údaji v souhrnném hlášení k předloženému daňovému přiznání za 1. čtvrtletí 2005, pak vznikly správci daně pochybnosti, které následně konkrétně vyjádřil ve výzvě k jejich odstranění ze dne 26. 5. 2005. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v daném případě byla daň vyměřena již dne 25. 4. 2005 a výzva vydaná dle § 43 zákona o správě daní dne 26. 5. 2005 byla proto nezákonná.

Stěžovatel ve druhé námitce uvádí, že v zákoně o správě daní do účinnosti novely provedené zákonem č. 270/2007 Sb. nebyla upravena lhůta pro zahájení vytýkacího řízení, které je součástí řízení vyměřovacího. Podle názoru stěžovatele je správce daně při vyměření daně limitován pouze lhůtou dle § 47 zákona o správě daní, popř. ve zvláštním daňovém zákoně; jeho povinností je proto zahájit vytýkací řízení včas tak, aby vyměřovací řízení bylo ukončeno pravomocně před uplynutím lhůty dle § 47 cit. zákona. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 53, z něhož vyplývá, že okamžik zahájení vytýkacího řízení je věcí správce daně. Poukazuje rovněž na závěry, které soud dovodil, a to, 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 vytýkací řízení. Tehdy je účelné nahlédnout do spisu nebo požádat o zaslání platebního výměru...“* Stěžovatel proto odmítá stanovisko žalobce uvedené již v žalobě, že vytýkací řízení musí správce daně zahájit vždy nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Tomuto názoru žalobce ostatně krajský soud nepřisvědčil, rovněž tak Nejvyšší správní soud, dle názoru stěžovatele, nezastává názor, že by správce daně při zahájení vytýkacího řízení byl limitován nějakou lhůtou. Pro úplnost stěžovatel podpůrně doplňuje, že i když je v současné době v zákoně o správě daní v ust. § 43 odst. 2 upravena lhůta pro zahájení vytýkacího řízení, je tato stanovena pouze pro případy, kdy má vzniknout přeplatek; pouze v těchto případech považoval zákonodárce za nutné upravit lhůtu pro zahájení vytýkacího řízení. V projednávané věci však žalobce vykazoval daňovou povinnost, nikoli nárok na odpočet, tedy ani by na daný případ uvedené ustanovení nedopadalo, resp. nebyla zde ani v době před novelou povinnost zahájit vytýkací řízení ve lhůtě do 30 dnů od podání daňového přiznání.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu o tom, že tím, že nebylo postupováno dle § 16 zákona o správě daní, nebyla tedy provedena daňová kontrola, došlo k porušení práv žalobce v takové míře, že by to mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Vytýkací řízení u žalobce proběhlo obdobně jako daňová kontrola, žalobce měl možnost realizovat všechna svoje práva, která mu přiznává § 16 cit. zákona – na tomto místě stěžovatel odkazuje na spisový materiál, z něhož je tato skutečnost nepochybná, rovněž tak z něj vyplývá, že žalobce řadu práv – předkládat a navrhopat důkazní prostředky, vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem skutečně realizoval. Krajský soud ani nadto neuvádí, jaká konkrétní práva byla žalobci odepřena.

S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s uplatněním postupu dle § 43 cit. zákona.

Rozhodující senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, který byl odlišný od názoru, který stran lhůty pro zahájení vytýkacího řízení vyslovil ve svém rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52 první senát, a proto předložil věc usnesením č. j. 5 Afs 92/2008 - 126 ze dne 5. 2. 2009 v souladu s ust. § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

Rozšířený senát rozhodl ve věci usnesením ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147; přitom v něm mimo jiné konstatoval: „...vytýkací 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 vytýkací řízení. Provéřít 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).

Správce daně tedy může poté, co obdrží daňové přiznání či hlášení nebo dodatečné daňové přiznání, zahájit vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkacího 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 vytýkacího 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 vytýkací řízení“.

Nejvyšší správní soud ve výše označeném usnesení rozšířeného senátu tedy dospěl k závěru, že vytýkací 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. Vytýkací 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. Vytýkáací řízení ve světle výše uvedeného usnesení lze tedy provést kdykoli ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, zda správce daně zahájí vytýkáací řízení, a to kdykoli ve lhůtě dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, nejedná-li se o případy, kdy zákon výslovně stanoví lhůtu pro jeho zahájení (viz § 43 odst. 2 cit. zákona v nyní platném znění) a nebo zvolí jiný postup, tj. na základě posouzení daňového přiznání zvolí postup dle § 45 odst. 6 cit. zákona, tj. vyměří – zápisem v příslušné kolonce daňového přiznání, je plně na správním uvážení správce daně. Správce daně je přitom stran takového posouzení (s výjimkou viz výše) limitován toliko lhůtou dle § 47 zákona o správě daní.

V intencích tohoto závěru nelze proto přisvědčit závěru krajského soudu v tom, že daň uplatněná v daňovém přiznání za měsíc duben 2004 byla již ke dni 25. 5. 2004 vyměřena, resp. tím, že žalobce nepodal ve lhůtě dle § 48 odst. 5 zákona o správě daní odvolání, nabylo dnem 25. 6. 2004 vyměření daně právní moci, a z toho důvodu nebylo lze poté zahájit vytýkáací řízení. Nelze proto souhlasit ze závěrem krajského soudu v tom, že vytýkáací řízení bylo vedeno neoprávněně, čímž byla porušena ustanovení o řízení před finančními orgány.

Na základě výše uvedeného nezbylo senátu, který ve věci rozhoduje a názorem rozšířeného senátu je vázán, než rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit k dalšímu řízení, v němž se krajský soud vypořádá s tvrzením žalobce o správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů, tzn. posoudí věc in meritum v rámci uplatněných žalobních bodů.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 2. září 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu