

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **G & C Pacific, a. s.,** se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, 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 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 - 103,

takto:

I. V řízení o kasační stížnosti podané žalovaným proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 – 103 **se pokračuje.**

II. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 8. 2008, č. j. 30 Ca 129/2007 – 103 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2007, č. j. 12/07-1300-708158, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 9. 5. 2006, č. j. 21718/06/294971/8277 ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2004 ve výši nadměrného odpočtu 706 509 Kč.

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 vytýkací 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 duben 2004 bylo podáno dne 24. 5. 2004, vzhledem k ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) byl den 25. 5. 2004 dnem vyměření daně. Krajský soud konstatoval, že pokud je daň pravomocně vyměřena, nelze zahájit vytýkací 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 vytýkací 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 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 vytýkacího 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 vytýkací 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 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 odchylovat. Nebyla-li proto naplněna podmínka pro užití zákonné fikce, nemohlo dojít k vyměření dle § 46 odst. 5 cit. zákona.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je interpretace a aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s uplatněním postupu dle § 43 cit. zákona. Tato otázka byla usnesením 5 Afs 92/2008 - 126 ze dne 5. 2. 2009, ve věci skutkově i právně shodné, předložena k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 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. Prověřit 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 prvé 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. Vytýkací řízení ve světle výše uvedeného usnesení lze tedy provést kdykoli ve lhůtě pro vyměření daně dle § 47 zákona o správě daní. Skutečnost, zda správce daně zahájí vytýkací řízení, a to kdykoli ve lhůtě dle § 47 zákona o správě daní, 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 vytýkací řízení. Nelze proto souhlasit ze závěrem krajského soudu v tom, že vytýkací řízení bylo vedeno neoprávněně, čímž byla porušena ustanovení o řízení přes finančními orgány.

Na základě výše uvedeného nezbylo senátu, který ve věci rozhoduje a názorem rozšířeného senátu je vázán, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc 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 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 25. srpna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu