

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **MPS Mostní a pozemní stavby, s. r. o.**, se sídlem Čepí 104, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2010, č. j. 31 Ca 176/2008 – 42,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2010, č. j. 31 Ca 176/2008 - 42, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalované Finanční ředitelství v Hradci Králové domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2010, č. j. 31 Ca 176/2008 - 42, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 22. 1. 2010, č. j. 31 Ca 176/2008 - 42, zrušil k žalobě společnosti MPS Mostní a pozemní stavby, s. r. o. rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „ žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 17. 6. 2008, č. j. 5827/08-1300-602331, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce MPS Mostní a pozemní stavby, s. r. o. proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále také „správce daně“) ze dne 7. 11. 2007, č. j. 203884/07/248912/7304, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíc prosinec roku 2006 vyměřena daň z přidané hodnoty - nadměrný odpočet ve výši 59 Kč, dále zrušil i prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 7. 11. 2007, č. j. 203884/07/248912/7304, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud přisvědčil žalobci, že nemá-li dojít ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46

odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), musí správce daně zahájit vytýkací řízení ve lhůtě 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání - tj. ve lhůtě stanovené pro podání odvolání. Vyšel při tom z dikce ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, v návaznosti na ustanovení § 48 odst. 5 téhož zákona, z nichž vyplývá, že i pro rozhodnutí o dani stanovené fikcí platí právo na odvolání. Pokud pak odvolání není podáno, je rozhodnutí o stanovení daně v právní moci. Toto pravomocné rozhodnutí pak brání vydání výzvy dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, a to z toho důvodu, že přiznaná daň se stala poslední známou povinností. Poukázal v této souvislosti i na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 236/2006 - 78 a č. j. 7 Afs 49/2004 - 59 (oba dostupné na www.nssoud.cz), jejichž závěry lze přiléhavě vztáhnout i na projednávanou věc. Jelikož se žalovaný ve svém rozhodnutí neopomněl vyjádřit k uvedeným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, byť toliko konstatoval, že na danou věc nedopadají, neshledal krajský soud opodstatněným požadavek žalobce, aby napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost v důsledku porušení § 50 odst. 3 (správně má být uveden odst. 7) zákona o správě daní a poplatků. Současně krajský soud vyslovil právní názor, že vytýkací řízení nemusí být nutně zahájeno výzvou dle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Jeho zahájení však musí být vždy spojeno s existencí pochybností správce daně ve smyslu zmíněného ustanovení § 43 a s jejich sdělením daňovému subjektu (srov. i usnesení Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 110/2007, které je dostupné na www.nssoud.cz). Šetření ze dne 20. 2. 2007 a ze dne 21. 2. 2007 byla standardními „místními šetřeními“, a proto krajský soud nepřisvědčil výtce žalobce, že byla nezákonná. Nelze je však považovat za úkony správce daně zahajující vytýkací řízení. Je tomu tak proto, že nevyhovují nárokům kladeným na úkon k jeho řádnému zahájení. Tyto úkony především nesplňují požadavek sdělení konkrétních skutkových důvodů žalobci, které zakládají pochybnosti správce daně. Finanční úřad v Pardubicích jako správce daně proto vytýkací řízení zahájil až výzvou ze dne 30. 3. 2007, č. j. 31972/07/248912/7304, tedy až po lhůtě k jeho zahájení, která v předmětné věci marně uplynula dnem 25. 2. 2007. Obdobně ani sdělení správce daně zástupci žalobce ze dne 6. 3. 2007, č. j. 40103/07/248932/4401 (daňovému poradci), nebylo relevantním úkonem zahajujícím vytýkací řízení, neboť neobsahovalo sdělení konkrétních pochybností. Nadto bylo obdobně jako výzva vydáno až po 30 denní lhůtě pro zahájení vytýkacího řízení. Krajský soud proto došel k závěru, že správce daně nebyl oprávněn vydat dne 7. 11. 2007 platební výměr s výší daně, jež byla vyčíslena v odlišné výši od výše obsažené v podaném přiznání k dani. Je tomu tak proto, že tomuto vyměření daně bránila správci daně překážka věci již pravomocně rozhodnuté - daň stanovená konkludentně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se proto po uvedeném zjištění již blíže nezabýval věcnými výtkami žalobce směřujícími proti právnímu posouzení věci samé.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou výslovně opřelo o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Krajský soud pochybil, pokud došel k závěru, že „vytýkací řízení“ bylo zahájeno až po té, co již došlo ke konkludentnímu vyměření daně a že z toho důvodu jsou platební výměr správce daně a na něj navazující rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání žalobce nezákonná. Je tomu tak proto, že k fikci vyměření daně může dojít pouze za předpokladu, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené daňovým subjektem v

jejím přiznání k dani. Ke zjištění, zda je tato podmínka pro nastoupení fikce naplněna, může správce daně dospět až na základě výsledků vyměřovacího řízení. Důkazem, že nedošlo ke konkludentnímu vyměření daně je vždy to které konkrétní přiznání k dani. V předmětné věci jde o přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2006 ze dne 25. 1. 2007, č. j. 22447/07/248912/7304. Okolností, že ke konkludentnímu vyměření daně nedošlo je pak i samotný platební výměr správce daně ze dne 7. 11. 2007, č. j. 203884/07/248912/7304. Právní závěr krajského soudu je však nesprávný i z toho důvodu, že do účinnosti novely zákona o správě daní a poplatků, provedené zákonem č. 270/2007 Sb., tj. do 31. 12. 2007, nebyla lhůta k zahájení vytýkacího řízení jakkoliv upravena. V tomto směru je třeba odkázat i na judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, a v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 68, které jsou dostupné na www.nssoud.cz. V těchto rozhodnutích Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že okamžik zahájení vytýkacího řízení je vždy na správci daně, a že ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nezakládá automaticky fikci vyměření. Je proto opodstatněný závěr, že správce daně přistoupí k vyměření daně (stanovení daně) vždy až na základě výsledku vyměřovacího řízení, a že při vyměření daně (zahájení vytýkacího řízení) je limitován pouze lhůtou podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, popřípadě lhůtou stanovenou ve zvláštním daňovém zákoně (nikoliv tedy lhůtou odvolací). Pokud tedy správce daně zahájil vytýkací řízení až výzvou ze dne 30. 3. 2007, učinil tak v otevřené lhůtě. Správce daně rovněž v daňovém řízení postupoval efektivně, bez zbytečných průtahů, tedy v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i s judikaturou. Stěžovatel z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti vyjádřil tak, že ji považuje za neopodstatněnou. Pokud jde o právní závěr krajského soudu o tom, že v jeho věci byla v důsledku konkludentního vyměření daně u něho dána překážka věci pravomocně rozhodnuté, tak se zcela ztotožňuje se závěry i argumenty krajského soudu. Poukazuje při tom zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 236/2006 a na rozsudek sp. zn. 6 A 148/2004. Z těchto rozsudků vyplývá, že i fiktivní platební výměr nabývá právní moci marným uplynutím lhůty k odvolání, která však počíná běžet ode dne podání přiznání (nejpozději pak od termínu, v němž mělo být podáno), a že výzvu lze vydat jen ve lhůtě, kdy není doposud vyměřeno - tj. do uplynutí 30 denní lhůty k odvolání, jenž počíná běžet ode dne jeho podání nebo dne, kdy mělo být podáno. Pokud by tomu mělo být tak, jak uvádí stěžovatel (a jak snad vyplývá z jím uvedených rozsudků), byl by takový výklad bezprecedentním zásahem do právní jistoty daňových subjektů. Poukazovaná novela pouze výslovně zakotvila to, co bylo možno již dříve vyvodit ze zákona o správě daní a poplatků. Rozsudek sp. zn. 5 Afs 9/2009 pak na danou věc vůbec nedopadá. Je tomu tak proto, že neřeší otázku, do kdy musí být vytýkací řízení zahájeno. Relevanci postrádá i druhý judikát (1 Afs 51/2007) na nějž stěžovatel poukazuje. V tomto případě šlo o věc, kdy bylo daňové přiznání podáváno k výzvě správce daně (nebylo podáno v zákonné lhůtě a nad to i opožděně). Jako zásadně nesprávný je třeba odmítnout výklad stěžovatele, že vytýkací řízení je (a i vždy bylo) možno zahájit kdykoliv v prekluzivní lhůtě dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Takový výklad jednoznačně navozuje stav absolutní právní nejistoty daňových subjektů ohledně jejich daňových povinností (nejen daně z přidané hodnoty, ale třeba i stran záloh a jiných odvodů, které jsou odvislé od jeho poslední známé daňové povinnosti). I kdyby snad bylo možno

připustit výklad ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků podaný stěžovatelem vedle výkladu krajského soudu, vždy by bylo třeba zvolit takový výklad, který daňové subjekty co nejméně zatěžuje (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), tj. výklad předestřený žalobcem. Důvodem k tomu je ústavní princip „in dubio mitius“ či „in dubio libertate“. Nad rámec uvedeného je třeba považovat za nesprávný i závěr krajského soudu, pokud došel k tomu, že místní šetření byla provedena v souladu se zákonem. Je tomu tak proto, že o nich nebyl informován zástupce žalobce - daňový poradce. Žalobce z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je opodstatněná.

Z obsahu předloženého spisu vyplývá, že dne 25. 1. 2007 žalobce podal u správce daně řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíc prosinec roku 2006 (dále jen „daň) s vyčíslenou částkou nadměrného odpočtu ve výši 544 866 Kč. Jak vyplývá z úředního záznamu správce daně č. j. 201623/07/248932/4401, vyhotoveného dne 1. 11. 2007 provedl správce daně u žalobce dne 20. 2. 2007 místní šetření se zaměřením na prověření uplatněného nadměrného odpočtu. Z protokolu o ústním jednání konaném v místě sídla správce daně ze dne 21. 2. 2007, č. j. 31687/07/248932/2042, vyplývá, že při tomto jednání byla zástupkyně žalobce – J. H. správcem daně dotazována na jednotlivé položky, z nichž byl uplatněn odpočet daně v podaném přiznání. Dne 30. 3. 2007 vyhotovil správce daně výzvu č. j. 31972/07/248912/7304, k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, kterou účinně doručil žalobci dne 18. 4. 2007. Po seznámení žalobce s výsledky vytýkacího řízení, které jsou zachyceny v protokolu o ústním jednání ze dne 1. 11. 2007, č. j. 201297/07/248932/4401, vydal správce daně dne 13. 11. 2007 platební výměr. Tímto platebním výměrem, který byl doručen žalobci dne 16. 11. 2007, vyčíslil správce daně daň - nadměrný odpočet žalobci částkou 59 Kč. Tento platební výměr napadl žalobce odvoláním (ze dne 14. 12. 2007, č. j. 217156/07/248912), které bylo posléze finančním ředitelstvím pro jeho nedůvodnost zamítnuto). Stalo se tak rozhodnutím ze dne 17. 6. 2008, č. j. 5827/08-1300-602331, jež bylo doručeno zástupci žalobce dne 3. 7. 2008. Toto rozhodnutí finančního ředitelství napadl žalobce včasnou správní žalobou, které krajský soud napadeným rozsudkem vyhověl. Krajský soud zrušil nejen rozhodnutí o odvolání, ale i platební výměr správce daně. Správní soud došel k závěru, že vydání obou rozhodnutí bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté - konkludentně stanovená daň podle údajů uvedených v přiznání žalobce. Tento zrušující rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, která je předmětem tohoto řízení před Nejvyšším správním soudem.

Podle ustanovení § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným 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 ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle ustanovení § 48 odst. 5 věta prvá zákona o správě daní a poplatků lze odvolání podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak.

Z obsahu podané kasační stížnosti vyplývá, že mezi účastníky řízení je sporné to, zda bylo vytýkací řízení u žalobce správcem daně zahájeno včas, či nikoliv, resp. zda došlo u žalobce ke konkludentnímu vyměření daně, které by dále znemožňovalo, aby správce daně vedl s žalobcem vytýkací řízení a následně vydal platební výměr dle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který by mohl následně žalovaný v souladu se zákonem přezkoumat a rozhodnout o odvolání proti němu.

Krajský soud se ve svém rozsudku přiklonil k názoru prezentovanému žalobcem, a to, že správce daně zmeškal lhůtu k zahájení vytýkacího řízení, neboť v důsledku uplynutí 30-denní odvolací lhůty (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) došlo k vyměření daně z přidané hodnoty za měsíc prosinec roku 2006 (dále jen „daň“) fikcí (§ 46 odst. 5 téhož zákona). Tato okolnost (existence poslední známé daňové povinnosti) bránila správci daně, aby účinně zahájil vytýkací řízení a stanovil daň žalobci jinak (v rozdílné výši od daně přiznané – srov. § 46 odst. 4 zákona o správě dní a poplatků) platebním výměrem.

S tímto závěrem zásadně nesouhlasilo finanční ředitelství a napadlo rozsudek krajského soudu kasační stížností. Vyslovilo při tom přesvědčení, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na ustanovení § 48 odst. 6 věty prvé téhož zákona. Je tomu tak proto, že zákon o správě daní a poplatků ve skutečnosti nestanoví správci daně žádnou konkrétní lhůtu pro zahájení vytýkacího řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků). Z tohoto důvodu je správce daně - co do nejzazšího okamžiku, v němž lze ještě zahájit vytýkací řízení - limitován toliko prekluzivní lhůtou k vyměření daně (§ 47 téhož zákona) a faktickým úkonem - aktem vyměření v souladu s dispozicí daňového subjektu, vyjádřenou v daňovém přiznání.

Kasační stížnost je opodstatněná.

Nejvyšší správní soud se, byť ne vždy shodně, již dříve vyslovil k otázce, v jakém časovém horizontu (lhůtě) lze ze strany správce daně zahájit vytýkací řízení vůči daňovému subjektu. Bylo tomu tak např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního

soudu pod č. 839/2006, kdy vyšel z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2003, č. j. 6 A 148/2002 - 77, a formuloval právní názor, že: „*Rozhodnutí vydané dle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je pravomocné až po uplynutí lhůty stanovené v § 48 odst. 5 téhož zákona. Do této doby není možné hovořit o poslední známé daňové povinnosti daňového subjektu, neboť daň ještě nebyla pravomocně stanovena rozhodnutím správce daně. Zjistí-li v této lhůtě daňový subjekt, že jeho daňová povinnost měla být nižší, než jak ji deklaroval v daňovém přiznání, nemůže využít institutu dodatečného daňového přiznání, ale může využít řádného opravného prostředku, tedy odvolání*“. Na tyto právní názory posléze navázal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 11. 2007, č. j. 7 Afs 236/2006 - 78, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že „*... i proti fiktivnímu platebnímu výměru, je možno podat odvolání. To znamená, že fiktivní platební výměr nabývá právní moci až marným uplynutím lhůty pro odvolání ve smyslu ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.*“ Uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu ke konkludentnímu vyměření daně, tedy svědčí závěru krajského soudu. Je tomu tak proto, že by ke konkludentnímu vyměření došlo ke dni 25. 1. 2007, a to marným uplynutím odvolací lhůty. Vydání výzvy ze dne 30. 3. 2007 by tak skutečně bránila existence poslední známé daňové povinnosti - žalobci pravomocně a konkludentně stanovená daň.

Opačnému závěru však svědčí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 53, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž kasační soud uvedl, že: „*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 dle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru*“. Z tohoto výkladu tak lze naopak dovozovat, že správce daně není pro zahájení vytýkacího řízení, resp. pro konkludentní vyměření daně vázán žádnou lhůtou, kromě lhůty k vyměření daně (§ 47). Dále lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž bl vysloven právní názor, že: „*Zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5* zákona o správě daní a poplatků. *Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím 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, který je dostupný na www.nssoud.cz, zaujal kasační soud názor, že: „*Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli, musí předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytýkací 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 daňovým 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 vytýkacím 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.“

S předestřeným závěrem prvého senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 53, se neztotožnil pátý senát Nejvyššího správního soudu ve věci vedené tímto soudem pod sp. zn. 5 Afs 92/2008 a předložil spornou otázku k posouzení rozšířenému senátu. Touto otázkou byla jednak otázka: 1) zda může fikce vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nastoupit jen do té doby, než byla vydána výzva podle § 43 téhož zákona, a 2) zda je zahájení vytýkacího řízení limitováno lhůtou, a jakou. Podle pátého senátu Nejvyššího správního soudu totiž musí daňový subjekt, který podá daňové přiznání, 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, jakož i 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.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 – 147,dostupný na www.nssoud.cz, došel k závěru, že: „*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*“.

Shora uvedený právní názor rozšířeného senátu, ve věci sp. zn. 5 Afs 92/2008, který je dostupný na www.nssoud.cz, vydaný za účelem sjednocení judikatury správních soudů, překonává dosavadní právní názor sedmého senátu, o který se při svém rozhodování opíral i krajský soud. Podle citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu není okamžik zahájení vytýkacího řízení vázán, a to ani nepřímo jinou lhůtou, než lhůtou podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Současně však vytýkací řízení v této lhůtě nelze zahájit tam, kde byl již proveden faktický úkon - posouzení přiznání - tedy kde doposud nedošlo k zaznamenání konkludentního vyměření do přiznání.

Sedmý senát Nejvyššího správního soudu, který rozhoduje v této věci, neshledal žádné skutečnosti, jež by odůvodňovaly postup podle ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. s cílem odchýlit se od vysloveného závěru rozšířeného senátu. Nelze totiž reálně dovozovat, že by tentýž rozšířený senát (ve stejném složení), za existence týchž právních argumentů, a s časovým odstupem několika měsíců, uvážil o téže otázce diametrálně odlišně. Na tom nemění nic ani okolnost, že uvedený právní názor rozšířeného senátu byl napaden ústavní stížností (sp. zn. Pl. ÚS 44/2010).

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že v daňové věci žalobce byla zachována lhůta podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, o čemž nebylo ani mezi účastníky řízení sporu, a současně do okamžiku vydání výzvy podle ustanovení § 43 téhož zákona ze dne 2. 4. 2007, č. j. 31972/07/248912/7304, nedošlo ze strany správce daně (slovy rozšířeného senátu) - k posouzení přiznání žalobce a zaznamenání aktu vyměření do příslušné kolonky přiznání k dani. Nelze proto dovodit jiný právní závěr než takový, že zahájení vytýkacího řízení u daně z přidané hodnoty za měsíc prosinec roku 2006 u žalobce nebránila překážka spočívající v existenci poslední známé daňové povinnosti, resp. pravomocně stanovené daně, a proto bylo vytýkací řízení správcem daně výzvou ze dne 30. 3. 2007 zahájeno v souladu se zákonem. Krajským soudem zrušená rozhodnutí finančního ředitelství a jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně tak netrpí tímto soudem dovozovanou nezákonností - existencí překážky res iudicata.

Vycházeje z předestřeného judikatorního závěru rozšířeného senátu došel Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost žalovaného je zcela opodstatněná, neboť vytýkací řízení bylo ve věci daně žalobce zahájeno řádně a včas. Nejvyšší správní soud se ve světle uvedeného závěru již blíže nezabýval charakterem, důsledky a výtkami účastníků na adresu místních šetření provedených správcem daně ve dnech 20. 2. 2007 a 21. 2. 2007. Je tomu tak proto, že za daného skutkového stavu a jeho právního hodnocení, jsou případné úvahy v této otázce bezpředmětné.

Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 1. 2010, č. j. 31 Ca 176/2008 - 42, je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto jej podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích žalobních bodů znovu posoudil zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, a po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. října 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu