

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **L. Ž.**, zastoupené Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem, se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2006, č. j. 5512/06-1300-601383, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad 2002, prosinec 2002 a leden 2003, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2010, č. j. 30 Ca 4/2007 - 183,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 3. 2010, č. j. 30 Ca 4/2007 - 183, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jím vydané rozhodnutí ze dne 2. 11. 2006, č. j. 5512/06-1300-601383. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím

Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 12. 2005, č. j. 98237/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 105 021 Kč za zdaňovací období listopad 2002, ze dne 12. 12. 2005, č. j. 98240/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve výši 114 871 Kč za zdaňovací období prosinec 2002 a ze dne 1. 12. 2005, č. j. 96843/05/273910/5424, o vyměření daně z přidané hodnoty ve formě nadměrného odpočtu ve výši 389 217 Kč za zdaňovací období leden 2003.

Stěžovatel označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Konstatuje, že krajský soud se přiklonil k názoru, dle kterého ustanovení § 46 odst. 5 v návaznosti na ustanovení § 48 odst. 1 a 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), konstruuje fikci tzv. rozhodnutí o konkludentním vyměření daně a fikci doručení tohoto rozhodnutí. Nemá-li dojít ke konkludentnímu vyměření daně, musí dle názoru krajského soudu správce daně zahájit vytýkací řízení do 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasí, v kasační stížnosti cituje část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65. V této citaci zdůrazňuje pasáž, v níž zdejší soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, podle něhož „*zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném 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.).*“

Dále stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje, že výzvy správce daně za zdaňovací období listopad 2002 až leden 2003, vydané dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003, podle krajského soudu nesplňovaly náležitosti dané v ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy nebyly v nich vyjádřeny konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Proto je krajský soud nepovažoval za úkon správce daně zahajující vytýkací řízení. Dle názoru soudu byly tímto úkonem až výzvy ze dne 28. 4. 2003, které však byly vydány až po uplynutí 30denní lhůty pro zahájení vytýkacího řízení. Ani s tímto názorem krajského soudu stěžovatel nesouhlasí. Dle jeho názoru teprve novela zákona o správě daní a poplatků provedená zákonem č. 270/2007 Sb. s účinností od 31. 10. 2007 zakotvila, že vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a daňovému subjektu má vzniknout přeplatek, je povinností správce daně zahájit ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení takového podání postup k odstranění pochybností. Ani tato úprava však podle stěžovatele nezaložila konkludentní vyměření daně, pouze upravila lhůtu, ve

které je správce daně povinen zahájit vytýkací řízení. Pokud tak ve lhůtě 30 dnů od doručení daňového přiznání neučinil, mohl následně zahájit daňovou kontrolu dosud nevyměřené daně. Správce daně se však v roce 2003 nemohl touto právní úpravou řídit a do 31. 10. 2007 nebyla lhůta pro zahájení vytýkacího řízení v zákoně o správě daní a poplatků upravena.

Žalobkyně v úvodu svého vyjádření k podané kasační stížnosti shrnuje, že stěžovatel předně nesouhlasí obecně s fikcí vyměření nadměrného odpočtu (konkludentním vyměřením) a dále nesouhlasí s myšlenkou, že by byl povinen zahájit vytýkací řízení ve lhůtě 30 dnů od podání daňového přiznání. Stěžovatel podle žalobkyně vykládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65, velmi mechanicky. Soud v něm nevyjádřil myšlenku, že by každé vytýkací řízení, zahájené jakkoli nebo i nezahájené, vždy a za všech okolností představovalo absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V části, kterou sám stěžovatel cituje, je mj. uvedeno, že takový stav je podmíněn kvalifikovaným konáním správce daně. Krajský soud pak správně zkoumal, zda a kdy stěžovatel učinil nějaký kvalifikovaný úkon. Sám stěžovatel přitom v kasační stížnosti nijak nezpochybňuje, že výzvy vydané dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003 byly nekonkrétní, neurčité, ryze formální a daňový subjekt neměl žádnou šanci jim porozumět a reagovat na ně. Kasační stížnost dle žalobkyně neobsahuje jakoukoliv právní argumentaci, stěžovatel v ní pouze vyjadřuje názor, že pro zahájení vytýkacího řízení nebyla před novelou provedenou zákonem č. 270/2007 Sb. stanovena žádná lhůta. Takový názor považuje žalobkyně za absurdní, mimo rámec právního státu.

Dále žalobkyně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 236/2006 - 77, ze dne 8. 11. 2007 a č. j. 6 A 148/2002 - 77, ze dne 7. 10. 2003, z nichž podle ní vyplývá, že správce daně může vydat platební výměr a stanovit jiný základ daně a daň, než jak bylo uvedeno v daňovém přiznání, pouze pokud vydá výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků právě a jen ve lhůtě pro podání odvolání, tj. ve lhůtě 30 dnů ode dne podání daňového přiznání. Vydání výzvy po marném uplynutí lhůty pro odvolání proti fiktivnímu platebnímu výměru podle žalobkyně již není v souladu se zákonem a nemůže založit správcem daně zamýšlené účinky. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65, v tomto směru na věc vůbec nedopadá. Nebyl totiž učiněn žádný kvalifikovaný úkon správce daně a tento rozsudek ani neřešil otázku lhůty pro učinění takového úkonu. Žalobkyně proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

Z předložené spisové dokumentace Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Ve dnech 23. 12. 2002, 27. 1. 2003 a 25. 2. 2003 podala žalobkyně daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců listopad 2002,

prosinec 2002 a leden 2003. V nich uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 6 507 373 Kč, 4 603 322 Kč a 3 766 130 Kč. Správce daně reagoval na tato přiznání vydáním výzev ze dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003, jimiž žalobkyni vyzval, aby se vyjádřila k jeho vzniklým pochybnostem a doložila oprávněnost výše přijatých zdanitelných plnění uvedených na řádcích 304 a 305 výše uvedených daňových přiznání.

Z vyjádření žalobkyně obsaženého v jednom z jejích podání adresovaných správci daně (č. l. 102 správního spisu) vyplývá, že dle svého názoru doložila v potřebném rozsahu všechny informace k nadměrným odpočtům za předmětná zdaňovací období předáním podkladů ve dnech 23. 1. 2003, 26. 2. 2003, resp. 21. 3. 2003. Tyto podklady dále doplnila písemným sdělením ze dne 14. 4. 2003 s obsáhlými přílohami. Správce daně následně vydal dne 28. 4. 2003 další tři výzvy k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání, jimiž žalobkyni vyzval, aby doložila jiným prokazatelným způsobem než daňovými doklady nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a prokázala tak, že se jedná skutečně o zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a to konkrétně u dokladů č. 1115, 1123 a 1125, dále dokladů č. 1212 a 1215 a dokladu č. 801.

Po provedeném řízení dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tvrzením obsaženým v daňových přiznáních a vydal platební výměry, kterými jí za zdaňovací období listopad 2002 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 105 021 Kč, za zdaňovací období prosinec 2002 vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 114 871 Kč, a za zdaňovací období leden 2003 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 389 217 Kč. Tyto platební výměry žalobkyně napadla odvoláním, které stěžovatel zamítl jedním společným rozhodnutím, v jehož odůvodnění se k otázce zahájení vytýkacího řízení nijak nevyjádřil.

Žalobkyně podala proti rozhodnutí stěžovatele obsáhlou žalobu ke krajskému soudu, v níž uplatnila několik hmotněprávních i procesních žalobních bodů. Krajský soud ve svém rozsudku předně konstatoval, že vyloučil prekluzi práva vyměřit daň. Dále se zabýval námitkou, že vytýkací řízení bylo nezákonné proto, že bylo zahájeno až poté, co již došlo ke konkludentnímu vyměření daně. Uvedl, že ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků navozuje dojem několika možných výkladů. Krajský soud nejprve vyloučil výklad, že by byl správce daně limitován pouze lhůtou dle § 47 zmíněného zákona. Přiklonil se k výkladu, který dle jeho názoru vyplývá z návaznosti na ustanovení § 48 odst. 1 a 5 zákona o správě daní a poplatků, tj., že ustanovení § 46 odst. 5 konstruuje fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně a fikci doručení tohoto rozhodnutí, daňový subjekt může proti takovému rozhodnutí podat do 30 dnů po doručení odvolání, přičemž pokud odvolání podáno není, rozhodnutí nabývá marným uplynutím odvolací lhůty právní moci (§ 48 odst. 5). Nemá-li tedy dojít ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a

poplatků a chce-li správce daně zahájit vytýkací řízení k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, musí tak podle krajského soudu učinit ve lhůtě 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání. Podle dalšího z možných výkladů, konkludentní vyměření daně nastane vždy v těch případech, neuplatní-li správce daně postup dle § 43 zákona o správě daní a poplatků nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Pokud zákon neumožňuje, aby daňový subjekt mohl o vydání platebního výměru požádat i poté, pak nejpozději v této lhůtě musí být postaveno najisto, zda správce daně dosud daň nevyměřil a uplatní postup dle § 43 citovaného zákona, nebo již daň vyměřil postupem dle § 46 odst. 5. Krajský soud konstatoval, že přestože se přiklonil k první verzi výše uvedeného výkladu, ani případná aplikace této druhé verze by na výrok rozsudku neměla vliv.

V návaznosti na výše uvedené pak krajský soud řešil otázku, zda správce daně učinil v uvedené lhůtě 30 dnů procesně relevantní úkon, kterým by řádně zahájil vytýkací řízení. Na tomto místě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, podle kterého výzva vydaná dle § 43 zákona o správě daní a poplatků musí obsahovat konkrétní pochybnosti, nikoli pouhý odkaz na podané daňové přiznání bez jakékoli specifikace pochybnosti, které má daňový subjekt ve vytýkacím řízení odstranit. Krajský soud dospěl k závěru, že výzvy správce daně ze dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003 odkazující pouze na řádky daňového přiznání nelze považovat za úkon správce daně zahajující vytýkací řízení v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť nesplňují požadavek sdělení konkrétních skutkových důvodů zakládajících pochybnosti správce daně žalobkyni. Správce daně řádně zahájil podle krajského soudu vytýkací řízení až druhými výzvami, ty však vydal až dne 28. 4. 2003, tj. po uplynutí předmětné 30denní lhůty pro zahájení vytýkacího řízení. Krajský soud tak uzavřel, že správce daně nebyl oprávněn vydat platební výměry, kterými žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období ve výši odlišné od jí podaných daňových přiznání, neboť k tomuto vyměření došlo na základě nezákonně zahájeného vytýkacího řízení, a v důsledku toho poté, co již byla daňová povinnost pravomocně vyměřena. Z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná.

Z hlediska právní úpravy je pro posouzení věci relevantní zejména ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož *vzniknou-li pochybnosti 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, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.* Krajský soud dále považoval pro své rozhodnutí za stěžejní též ustanovení § 46 odst. 5 téhož zákona: *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.* Ustanovení § 48 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pak zakládá právo odvolat se proti rozhodnutí správce daně, pokud to zákon nevylučuje a příjemce rozhodnutí se tohoto práva nevzdal; dle odstavce 5 téhož ustanovení 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.

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že ustanovení § 46 odst. 5 v návaznosti na § 48 odst. 1 a 5 zákona o správě daní a poplatků konstruuje fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně a doručení tohoto rozhodnutí, přičemž nemá-li dojít ke konkludentnímu vyměření daně, musí správce daně zahájit vytýkací řízení do 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání. Jedná se však o pouhé konstatování nesouhlasu, doplněné pouze odkazem na část odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009 - 65. Žádné další úvahy odůvodňující vyjádřený nesouhlas stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí, a jeho tvrzení je proto na hranici věcné přezkoumatelnosti. V těchto mezích Nejvyšší správní soud může pouze přisvědčit žalobkyni v tom, že závěry obsažené v citovaném rozsudku na projednávanou věc nedopadají. Stěžovatel v kasační stížnosti napadá právní názor krajského soudu o existenci zákonné konstrukce konkludentního vyměření daně a nutnosti zahájení vytýkacího řízení do 30 dnů po podání daňového přiznání, aby ke konkludentnímu vyměření nedošlo, zatímco Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku dovodil, že *fikci konkludentního vyměření musí předcházet úvaha správce daně a nastoupení účinků fikce je podmíněno kvalifikovaným konáním popř. nekonáním správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytýkací řízení nebo daňovou kontrolu a provádí další úkony, jimiž ověřuje výši deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat a vyměří daň ve výši deklarované daňovým subjektem. Po takto*

zahájeném řízení vždy správce daně vydává platební výměr, kterým řízení končí s datem vyměření shodným s datem vydání platebního výměru.

Tato argumentace není pro posouzení předmětné věci relevantní, neboť Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí nijak nezpochybnil konstrukci fiktivního vyměření daně a nezabýval se ani lhůtou pro zahájení vytýkacího řízení. Pouze konstatoval, že zahájení vytýkacího řízení (bezpochyby řádné) představuje překážku pro možnost aplikace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a že správce daně je po zahájení vytýkacího řízení vždy povinen vydat platební výměr (i když dospěje k závěru, že údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné). Stěžovatel nenabízí žádné další důvody svědčící pro aplikovatelnost citovaného rozhodnutí v projednávané věci.

Další stížní námitka směřuje proti závěru krajského soudu, dle kterého výzvy správce daně ze 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003 nebyly pro své obsahové nedostatky způsobilé zahájit vytýkací řízení, a k jeho zahájení tedy došlo až dalšími výzvami vydanými dne 28. 4. 2003, ovšem již po uplynutí lhůty 30 dnů pro zahájení vytýkacího řízení. Stěžovatel k tomu poukazuje na novelu č. 270/2007 Sb., která zavedla v případě, že správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání a daňovému subjektu má vzniknout přeplatek, zakotvila povinnost zahájit postup k odstranění pochybností ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení takového podání (§ 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Do nabytí účinnosti této novely, tedy do 31. 10. 2007, podle stěžovatele nebyla lhůta pro zahájení vytýkacího řízení v zákoně o správě daní a poplatků upravena.

Nejvyšší správní soud k této otázce poukazuje na aktuální rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, který se předmětné otázce věnoval. Pátý senát předložil jím projednávanou věc k rozhodnutí rozšířenému senátu, neboť se neztotožnil s právním názorem vyjádřeným v rozsudku prvého senátu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, podle něhož je správce daně limitován při postupu dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pouze lhůtou podle § 47 téhož zákona. Pátý senát položil rozšířenému senátu dvě otázky, a to 1) zda fikce vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků může nastoupit jen do té doby, než byla vydána výzva podle § 43 tohoto zákona, a 2) zda je zahájení vytýkacího řízení limitováno lhůtou, a jakou. Sám pátý senát se k první z otázek vyslovil tak, že zahájí-li správce daně vytýkací řízení, nelze poté uplatnit postup podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, 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 zákona o správě daní a poplatků, nelze již vydat výzvu podle § 43 stejného zákona, neboť vydání této výzvy (vytýkací řízení) předchází samotnému vyměření daně. Ve vztahu ke druhé otázce pátý senát vyložil ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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 citovaného zákona, a to nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Svůj závěr odůvodnil tak, že 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 najisto, zda správce daně dosud daň nevyměřil a uplatní postup dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, anebo zda již vyměřeno bylo podle § 46 odst. 5 téhož zákona.

Rozšířený senát v označené věci dovodil, že vytýkací řízení 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 zákona o správě daní a poplatků) a nejpozději předtím, než dojde k aktu vyměření daně správcem daně první instance, tj. zejména k vydání platebního výměru. Časový prostor pro zahájení vytýkacího řízení tak končí vyměřením daně prvoinstančním správcem daně (odvolací řízení již není součástí vyměřovacího řízení). Dále rozšířený senát upřesnil, že není na libovůli správce daně, kdy provede posouzení daňového přiznání se závěrem, že daň, kterou je na místě vyměřit, se neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání. V materiálním právním státě jsou totiž 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. Rozšířený senát uzavřel, že prostor pro zahájení vytýkacího řízení vytváří interval mezi dnem, ke kterému došlo k vyměření fiktivním vydáním a fiktivním doručením platebního výměru, a dnem, kdy se tak se zpětným účinkem (k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, a bylo-li daňové přiznání podáno opožděně, ke dni, kdy došlo správci daně) stalo. Závěr pátého senátu o nutnosti zahájit vytýkací řízení nejpozději do konce příštího zdaňovacího období odmítl rozšířený senát s odůvodněním, že lhůta, v níž může daňový subjekt požádat o sdělení výsledku vyměření, s přípustností zahájení vytýkacího řízení nijak nesouvisí. 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.

V porovnání se závěry rozšířeného senátu tak neobstojí právní názor krajského soudu, podle kterého muselo být v dané věci vytýkací řízení podle § 46 odst. 5 ve spojení s § 48 odst. 1 a 5 zákona o správě daní a poplatků zahájeno ve lhůtě 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné pro přehlednost zopakovat, že žalobkyně podala daňová přiznání za dotčená zdaňovací období ve dnech

23. 12. 2002, 27. 1. 2003 a 25. 2. 2003, a správce daně vydal výzvy k odstranění pochybností vztahující se k těmto daňovým přiznáním dne 14. 1. 2003, 21. 2. 2003 a 21. 3. 2003. Předmětné výzvy sice nebyly obsahově dostatečné ve světle jiného rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, podle kterého „*ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá*“, nicméně žalobkyně na ně reagovala, správci daně předložila na základě těchto výzev podklady a následně je i doplnila. Správce daně následně po přezkoumání všech podkladů vydal dne 28. 4. 2003 další tři výzvy, které již byly bezvadné. Po posouzení takto konstatovaných skutkových okolností nelze mít podle Nejvyššího správního soudu v žádném případě za to, že by správce daně zahájil vytýkací řízení mimo zákonem stanovené podmínky, tedy např. mimo prekluzivní lhůtu k vyměření daně. Z předestřeného časového sledu úkonů správce daně nelze ani dovodit, že by nepostupoval bez zbytečného prodlení ve smyslu výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu.

Obecně lze v této souvislosti odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev) může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Poukázal na to, že v daném případě se tak stalo, neboť stěžovatelka na výzvu reagovala a předložila požadované doklady; poté již správce daně adresoval stěžovatelce další výzvy, a to zcela konkrétní. Nedošlo tedy ani ke konkludentnímu vyměření daně, neboť výzva vyvolala právní následky, přiměla stěžovatelku k reakci a umožnila tak správci daně seznámit se s daňovými doklady a poté přesně formulovat další požadavky (výzvy). Tento rozsudek byl následně za základě podané ústavní stížnosti předmětem přezkumu před Ústavním soudem (ve věci sp. zn. III. ÚS 1046/07), přičemž Ústavní soud v takovém posouzení neshledal porušení stěžovatelčina práva na spravedlivý proces.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z právního názoru, dle něhož muselo být vytýkací řízení zahájeno ve lhůtě stanovené pro podání odvolání proti fiktivnímu rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, tj. do 30 dnů ode dne následujícího po podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů přisvědčil tvrzení stěžovatele, dle něhož tento závěr není v souladu se zákonem, napadený rozsudek krajského soudu je proto nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v přecházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je v něm povinen v souladu s

vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh žalobce.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 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 30. září 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu