

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **L. F.,** zastoupená JUDr. Petrem Poledníkem, advokátem se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, ve věci zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 4. 2008, č. j. 10 Ca 59/2007 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí

žalovaného ze dne 31. 1. 2007, č. j. 410/07-1100, ve věci zastavení řízení o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004.

Krajský soud v napadeném rozsudku zdůraznil, že při přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nepřípustného podání dodatečného daňového přiznání přezkoumává zákonnost procesního správního rozhodnutí, nikoli případné hmotně právní žalobní námitky. K absenci odůvodnění prvostupňového rozhodnutí uvedl, že z rozhodnutí je zřejmé, že řízení iniciované stěžovatelkou podáním dodatečného daňového přiznání bylo zastaveno s odůvodněním, že nelze platně podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, pokud by tímto přiznáním měla být dotčena daňová povinnost již jednou dodatečně stanovená při použití stejných důkazních prostředků. K zastavení řízení došlo poté, kdy stěžovatelka k výzvě správce daně ve věci oprávněnosti podaného přiznání předložila listiny, které byly již jednou správci daně předloženy při daňové kontrole za stejné zdaňovací období. Tuto skutečnost stěžovatelka nikterak nepopřela, neboť navíc uvedla, že ze zprávy o kontrole vyplývá, že tyto doklady nebyly správcem daně při daňové kontrole osvědčeny jako důkazy. Shodnost dokladů je seznatelná z daňového spisu a tvrzení stěžovatelky, že pro nedostatek odůvodnění prvostupňového rozhodnutí neví, které z jí předložených důkazních prostředků konkrétně jsou považovány za shodné, tak krajský soud vyhodnotil jako ryze účelové.

Jako nesprávný vyhodnotil soud rovněž právní názor stěžovatelky stojící na přesvědčení, že nestaly-li se určité důkazní prostředky důkazy v rámci daňové kontroly, nejsou překážkou pro podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Pokud totiž z dikce citovaného ustanovení vyplývá, že dodatečným daňovým přiznáním na nižší daňovou povinnost nemůže být měněna daň již jednou stanovená při použití stejných důkazů, tak není pochyb o tom, že mezi tyto důkazy patří všechny důkazní prostředky, které správce daně hodnotil postupem dle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to bez ohledu na výsledek tohoto hodnocení. Při výkladu zastávaném stěžovatelkou by správní orgány rozhodovaly o daňové povinnosti opakovaně, a to na základě stále stejných důkazních prostředků, čemuž má právě citované ustanovení zabránit.

Jakkoliv jde ve věci o procesní rozhodnutí, bylo dle krajského soudu na místě, aby žalovaný v odůvodnění rozhodnutí připomněl jak průběh daňové kontroly, tak hodnocení předložených důkazních prostředků, aby bylo zřejmé, že se jedná o stěžovatelkou již jednou uplatněné důkazní prostředky. Námitku do nesrozumitelnosti (a tím i nepřezkoumatelnosti) napadeného rozhodnutí proto odmítl.

Důvodnou neshledal krajský soud ani poslední žalobní námitku, že uplynutím třicetidenní lhůty od podání dodatečného daňového přiznání, během níž nebylo zahájeno vytýkací řízení, nabylo právní moci fiktivní rozhodnutí o vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a správce daně nebyl oprávněn po uplynutí této lhůty již vytýkací řízení zahájit. Dle krajského soudu nelze ze zákona o správě daní a poplatků žádnou lhůtu pro zahájení vytýkacího řízení dovodit, a proto nelze účinně namítat, že se správce daně opožděným vytýkacím řízení nepřípustně vložil do konkludentního vyměření daňové povinnosti. Dle krajského soudu na danou situaci ani ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků aplikovat nelze, a to proto, že se nejedná o situaci, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání. V každém případě pak platí, že k vyměření daně dochází rozhodnutím správce daně, což vyplývá právě z první věty ustanovení § 46 odst. 5 cit. zákona. Správce daně stěžovatelce daňovou povinnost po podání dodatečného daňového přiznání nevyměřil, přičemž podání následně v průběhu vytýkacího řízení vyhodnocené jako nepřípustné nevedlo ani k vyměření daňové povinnosti „mlčky“. Žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti respektive jejím doplnění uplatňuje, byť ne výslovně, kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, neboť právní názor, ke kterému krajský soud v jeho věci dospěl, považuje stěžovatelka za nesprávný.

Namítá záměnu pojmu „důkazy“ a „důkazní prostředky“ a na této záměně či vzájemném směšování uvedených pojmů nesprávně vystavěné právní závěry o možnosti či nemožnosti předložit dodatečné daňové přiznání ve smyslu ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Z této premisy pak stěžovatelka také dovozuje absenci nedostatku odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení a obsáhle cituje judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu k hodnocení důkazů v daňovém řízení. Stěžovatelka nesouhlasí ani s právním názorem týkajícím se okamžiku zahájení vytýkacího řízení. Uvádí, že v jejím případě bylo dodatečné daňové přiznání předloženo dne 26. 4. 2006, následně uběhla třicetidenní lhůta pro podání odvolání a dodatečně vyměřená daňová povinnost nabyla právní moci. Teprve po nabytí právní moci rozhodnutí dnem 6. 6. 2006 bylo správcem daně zahájeno vytýkací řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, které se snažilo zpochybnit pravomocně vyměřenou daňovou povinnost dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Takový postup je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, sp. zn. 5 Afs 31/2003, ze dne 24. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 5/2003, a ze dne 8. 11. 2007, sp. zn. 7 Afs 236/2006 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V citované judikatuře je uvedeno, že zákon o správě daní a poplatků nevylučuje podání odvolání proti

vyměření daně dle § 46 odst. 5 cit. zákona, což znamená, že fiktivní platební výměr nabývá právní moci až marným uplynutím odvolací lhůty. Proto, jak vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2003, č. j. 6 A 148/2007 - 77, publikovaného pod č. 70/2004 Sb. NSS, zahájil-li správce daně vytýkací řízení v odvolací lhůtě proti fiktivnímu platebnímu výměru a následně vydal platební výměr, znamená to, že bylo vyměřeno až platebním výměrem, vydaným na základě vytýkacího řízení, kterým byly sistovány účinky fiktivního platebního výměru. Nejvyšší správní soud proto ve shora specifikovaném rozhodnutí konstatuje, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků, když výzvu dle tohoto ustanovení učinil ve lhůtě pro podání odvolání proti platebnímu výměru, tj. v době, kdy vyměření daně nebylo pravomocné. Dále stěžovatelka polemizuje z názorem soudu týkajícím se aplikace ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelce byla na základě daňové kontroly dodatečně vyměřena daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 14 144 000 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2006, č. j. 38782/06/105910/4024). Písemností ze dne 21. 4. 2006 se stěžovatelka výslovně vzdala práva na odvolání proti uvedenému platebnímu výměru. Dne 26. 4. 2006 předložila za stejné zdaňovací období dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti o částku 14 128 000 Kč. Jako důvod pro podání dodatečného daňového přiznání stěžovatelka uvedla skutečnosti již jednou tvrzené při daňové kontrole, tj. odstoupení od smluv o navýšení základního kapitálu společnosti AGRA CZ, a. s., a AGRA GROUP, a. s., o zápočtu pohledávek. Datum zjištění pro podání dodatečného daňového přiznání uvedla 21. 4. 2006.

Vzhledem ke skutečnosti, že dne 13. 4. 2006 byla správcem daně za shodné zdaňovací období dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 14 144 000 Kč a stěžovatelka se vzdala práva na odvolání, měl správce daně o údajích uvedených v dodatečném daňovém přiznání důvodné pochybnosti. Neaplikoval proto ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ale výzvou ze dne 6. 6. 2006 vyzval stěžovatelku ve smyslu ustanovení § 43 uvedeného zákona k doložení konkrétních listinných důkazů. Dne 19. 6. 2006 předložila stěžovatelka správcem daně požadované doklady, po jejichž prověření správce daně dospěl k závěru, že předkládaným dodatečným daňovým přiznáním je dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovené, a to při použití stejných důkazů. Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) stanoví, že v takových případech nelze dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost platně podat.

Argumentace stěžovatelky, která sice připouští, že tyto doklady měl již správce daně při daňové kontrole k dispozici, avšak protože se nestaly důkazem ve vyměřovacím řízení, můžou být v rámci řízení o dodatečném daňovém přiznání

znovu posouzeny, není důvodná. Žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nejprve doložila, že příjmu dosáhla, poté prostřednictvím svého zástupce tvrdila, že k plnění dle smluv nedošlo, akcie jí nebyly poskytnuty a proto následně od smluv odstoupila. Nyní zástupce v žalobě i kasační stížnosti uvádí, že stěžovatelka sporného příjmu nedosáhla, protože jej v roce 2005 vrátila. Tato fakta svědčí o účelovosti stěžovatelčiných tvrzení.

K poslední žalobní námitce žalovaný uvedl, že se plně ztotožňuje s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které nelze zahájit a vést vytýkací řízení po pravomocném vyměření daně. V projednávané věci však k takové situaci nedošlo, neboť správce daně ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vůbec neaplikoval.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2009 předsedkyně senátu přerušila podle ustanovení § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. řízení v nyní projednávané věci, neboť rozhodujícímu devátému senátu zdejšího soudu bylo z úřední činnosti zřejmé, že otázky, které řešil krajský soud a které jsou také předmětem kasační stížnosti tj., zda rozhodnou skutečností pro uplatnění či neuplatnění postupu dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, resp. podmínkou sine qua non pro uplatnění fikce vyměření, je datum vydání výzvy k odstranění pochybností vydané dle § 43 citovaného zákona a zda zákon o správě daní a poplatků v rozhodném období správce daně limitoval lhůtou, ve které musí zahájit vytýkací řízení, jsou předmětem posouzení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

S ohledem na skutečnost, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, o sporných otázkách rozhodl, v řízení o kasační stížnosti bylo dle § 48 odst. 4 s. ř. s. pokračováno.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že dne 12. 8. 2005 byla u stěžovatelky zahájená kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. O daňové kontrole byla sepsána kontrolní zpráva, která byla projednána se zástupcem stěžovatelky dne 3. 3. 2006. Výsledkem daňové kontroly byl závěr, že stěžovatelka ve zdaňovacím období roku 2004 dosáhla příjem dle ustanovení § 10,

ve spojení s ustanovením § 23 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve výši 52 500 000 Kč, který řádně nezdanila a v tomto důsledku správce daně zvýšil poslední známou daňovou povinnost o částku 14 144 000 Kč.

Ze zprávy o kontrole mimo jiné vyplývá, že při uvedené kontrole byly správcem daně posuzovány následující doklady: smlouva o postoupení pohledávky mezi stěžovatelkou a společností MBM – Sudoměřice u Bechyně, spol. s. r. o., včetně jejího dodatku, smlouva o postoupení pohledávky mezi stěžovatelkou a společností AGRA CZ, a. s., dohoda o zápočtu pohledávek včetně jejího dodatku o posunutí účinků započtení, smlouva o postoupení pohledávky mezi stěžovatelkou a společností AGRA GROUP, a. s., dohoda o zápočtu pohledávek včetně jejího dodatku o posunutí účinků započtení, část výpisů z účtu společnosti AGRA GROUP, a. s., část výpisů z účtu stěžovatelky, smlouva o finanční půjčce, uzavřená mezi stěžovatelkou a společností Agentura JIRCO, s. r. o., výpis posledně uvedené společnosti, notářské zápisy N 367/2004, NZ 350/2004, týkající se rozhodnutí valné hromady společnosti AGRA GROUP, a. s., ze dne 17. 12. 2004 o navýšení základního kapitálu o 21 150 000 Kč započtením peněžité pohledávky stěžovatelky a návrh na zápis změn v obchodním rejstříku obchodní společnosti AGRA GROUP, a. s., podaný ke Krajskému soud v Českých Budějovicích na výmaz usnesení valné hromady ze dne 17. 12. 2004. Dále byly správcem daně posuzovány notářské zápisy N 366/2004, NZ 349/2004 o rozhodnutí jediného akcionáře (matky stěžovatelky), o navýšení základního kapitálu společnosti AGRA CZ o částku 23 000 000 Kč započtením peněžité pohledávky stěžovatelky, písemnosti zaslané správci daně Krajským soudem v Českých Budějovicích dne 18. 11. 2005, týkající se zápisů do obchodního rejstříku obou výše uváděných společností a účetní výkazy obou společností.

Ve správním spise je založen dodatečný platební výměr ze dne 13. 4. 2006, č. j. 38782/06/105910/4024, kterým byla stěžovatelce na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmů fyzických osob ve výši 14 144 000 Kč. Na listu č. 11 správního spisu je založena písemnost ze dne 21. 4. 2006, na základě, které se stěžovatelka vzdává práva na odvolání proti výše uvedenému dodatečnému platebnímu výměru.

Ve správním spise je založeno dodatečné daňové přiznání na snížení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 o částku 14 128 000 Kč, podané dne 26. 4. 2006, jako datum zjištění pro jeho podání stěžovatelka uvedla 21. 4. 2006. V průvodním dopisu k tomuto přiznání stěžovatelka konstatovala, že odstoupila od všech smluv uzavřených se společností AGRA CZ, a. s., a AGRA GROUP, a. s., jejichž předmětem bylo postoupení pohledávek.ve výši 23 000 000 Kč a 31 150 000 Kč. Z těchto smluv byla stěžovatelka oprávněna obdržet akcie těchto společností. Tyto akcie však stěžovatelce nebyly předány a proto dne 28. 12. 2004 uzavřela dodatky k dohodám o zápočtu pohledávek s oběma

společnostmi, dle kterých účinky započtení nastanou až dnem skutečného fyzického předání listinných akcií. Vzhledem ke skutečnosti, že uvedené nebylo splněno, odmítla stěžovatelka akcie převzít a v září 2005 od smluv odstoupila.

Ve spise je dále založena výzva správce daně ze dne 6. 6. 2006, č. j. 49064/06/105910/4024, dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, doručená stěžovatelce dne 7. 6. 2006, reakce stěžovatelky na tuto výzvu ze dne 19. 6. 2006, včetně dokladů, kterými stěžovatelka prokazovala její oprávnění prostřednictvím dodatečného daňového přiznání snížit předmětnou daňovou povinnost. Těmito doklady jsou návrh na zápis změn údajů zapsaných do obchodního rejstříku u společnosti AGRA CZ, a. s., včetně vyjádření stěžovatelky a vyjádření uvedené společnosti, včetně výpisu z obchodního rejstříku této společnosti po úpravě, návrh na zápis změn údajů zapsaných do obchodního rejstříku u společnosti AGRA GROUP, a. s., vyjádření stěžovatelky, vyjádření uvedené společnosti a výpis z obchodního rejstříku této společnosti po úpravě.

Ve správním spise je založeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonicích ze dne 27. 7. 2006, č. j. 58248/06/105910/4024, o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 pro jeho nepřípustnost dle ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Na listu č. 27 správního spisu je založena žádost stěžovatelky o zrušení uvedeného rozhodnutí. Dle stěžovatelky je napadené rozhodnutí v rozporu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť vytýkací řízení bylo zahájeno vůči pravomocně vyměřené dani.

Na listu č. 28 správního spisu je založeno odvolání stěžovatelky proti napadenému rozhodnutí ve věci zastavení řízení, ve kterém je výslovně uvedeno, že stěžovatelka souhlasí s výsledky kontroly a proto se vzdala práva na odvolání. Dodatečné daňové přiznání však podává na základě skutečnosti, která nastala až v průběhu daňové kontroly a zcela zásadně změnila daňový základ. Tato nová skutečnost se objevila ve všech dokumentech, a to jak v zápise z obchodního rejstříku, tak v účetnictví dotčených subjektů.

Ve správním spise je dále založena žádost stěžovatelky ze dne 12. 3. 2007 o přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ve které je výslovně uvedeno, že listiny dokládající oprávnění stěžovatelky předložit dodatečné daňové přiznání již byly správci daně předloženy při kontrole, dle stěžovatelky však nikoli jako důkazy, ale pouze jako vysvětlující doklady k podanému vysvětlení o dalším postupu stěžovatelky v následujícím roce. Protože tyto skutečnosti nastaly až v roce 2005, nelze je použít jako důkazní prostředky v roce 2004.

Odvolání bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Námitky stěžovatelky lze rozdělit do několika okruhů. Stěžovatelka ve značné části kasační stížnosti napadá hodnocení Dodatků ze dne 28. 12. 2004 k Dohodám o zápočtu pohledávek, provedené správcem daně při daňové kontrole a rozsáhle cituje z judikatury Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů týkající se hodnocení důkazních prostředků. Tato argumentace je však v nyní projednávané věci zcela irelevantní. Kasační soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, který zdůraznil, že při přezkumu rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu nepřípustného podání dodatečného daňového přiznání nelze přezkoumávat zákonnost rozhodnutí, kterým byla stanovena výše poslední známé daňové povinnosti, tedy v posuzovaném případě přezkoumávat závěry daňové kontroly. Pokud stěžovatelka nesouhlasila s tím, jakým způsobem byly správcem daně v průběhu daňové kontroly vyhodnoceny shora specifikované dodatky k dohodám o zápočtu pohledávek, měla právo napadnout výsledek kontrolního zjištění, respektive shora specifikovaný dodatečný platební výměr, prostřednictvím odvolání a rozhodnutí odvolacího orgánu pak případně žalobou u příslušného krajského soudu. Ze shora rekapitulovaného spisu (písemnost ze dne 21. 4. 2006, na základě které se stěžovatelka vzdává práva na odvolání a odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení) je však naprosto zřejmé, že stěžovatelka se se závěry správce daně, tedy mimo jiné i s vyhodnocením jí předložených dodatků ke smlouvám o započtení pohledávek, ztotožnila. Stěžovatelka totiž výslovně uvedla, že souhlasí s výsledky kontroly.

Stěžovatelka se navíc mýlí, domnívá-li se, že skutečnosti, které vyšly najevo v průběhu daňové kontroly, nemohly být v rámci této kontroly uplatněny a správce daně k nim nebyl oprávněn přihlížet a nelze je použít jako důkazní prostředky v roce 2004 (viz např. její žádost o přezkoumání rozhodnutí žalovaného). Kromě celé řady povinností, které je správce daně při provádění daňové kontroly povinen dodržovat, má dle ustanovení v § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků výslovnou povinnost při dodatečném stanovení daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. To neznamená nic jiného, než že správce daně je povinen hodnotit veškeré okolnosti, které při daňové kontrole vyjdou najevo. Tvrzení stěžovatelky, že tyto okolnosti vyšly najevo v roce 2005, a proto nemohou být hodnoceny či vztaženy k roku 2004 je mylné, navíc popřeno chováním samotné stěžovatelky, která se sama předložením dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost za zdaňovací období 2004 snažila o jejich uplatnění právě k tomuto období. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 58, dle něhož: *„zjištěnými okolnostmi, k nimž musí správce daně při daňové kontrole ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků přihlížet, jsou všechny okolnosti, které byly při daňové kontrole zjištěny, s výjimkou těch, pro jejichž dodatečné uplatnění stanoví zákon výlučně formu dodatečného daňového přiznání. Je přitom nerozhodné, zda jde o okolnosti mající za následek zvýšení či naopak snížení daňové povinnosti a zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci*

daně učiní daňový subjekt či jej správce daně získá bez součinnosti s daňovým subjektem.“

Kasační námitky směřující do vlastního hodnocení posuzovaných dodatků při daňové kontrole nemohou být krajským ani kasačním soudem v nyní projednávané věci hodnoceny. Rozhodující pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí je tak otázka, zda stěžovatelka uplatňovala prostřednictvím předloženého dodatečného přiznání snížení již jednou dodatečně stanovené daňové povinnosti za použití stejných důkazů. S touto otázkou souvisí další okruh kasačních námitek, který směřuje do záměny pojmu „důkazy“ a „důkazní prostředky“. Dle stěžovatelky je pro aplikaci ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zcela nerozhodné, jaké konkrétní doklady respektive důkazní prostředky bude správce daně v průběhu daňové kontroly hodnotit, neboť zákaz, respektive nemožnost platně podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost je vázána pouze na předpoklad, že by tímto přiznáním měla být dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovené za použití stejných důkazů.

Kasační soud vycházel při interpretaci § 41 zákona o správě daní a poplatků ze smyslu a účelu uvedeného ustanovení, a to v souladu se závěry plenárního nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ve kterém Ústavní soud konstatoval, že: „*Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity" (Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 9, str. 399 násl., publikováno též jako č. 30/1998 Sb.). Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu, nelze ztotožňovat text právního předpisu a právní normu, která je výrazem tohoto textu (srov. shodně v doktríně např. Knapp V., Holländer P. a kol., Právne myslenie a logika, Obzor, Bratislava 1989). Je třeba mít na zřeteli, že právní norma se ne vždy musí krýt s tím, jak je vyjádřena v textu zákona, a to ani v takovém případě, kdy se text může jevit jako jednoznačný a určitý. Ústavní soud dlouhodobě zdůrazňuje význam teleologické argumentace a hledání smyslu a účelu zákona jeho interpretem*“.

Podmínky, za kterých může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší jsou stanoveny v § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v němž se uvádí, že takové daňové přiznání lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro využití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b uvedeného zákona, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak a dále jsou pod písmeny a) až d) uvedeného ustanovení stanoveny konkrétní případy, ve kterých nelze dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost platně podat. Smyslem § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je zjednodušeně řečeno neotevírat prostřednictvím institutu dodatečného daňového

přiznání taková řízení, ve kterých již byly příslušným správcem daně za konkrétní období zhodnoceny veškeré skutečnosti relevantní pro správné stanovení daňové povinnosti. Nepřípustnost dodatečného daňového přiznání podle § 41 odst. 4 písm. d) uvedeného zákona předpokládá shodu skutkového stavu, který byl v předcházejícím řízení o dodatečném stanovení daně již jednou zkoumán, tedy shodu všech podkladů, které správce daně podrobil svému hodnocení. Lze se tak zcela ztotožnit se závěrem krajského soudu, dle kterého má citované ustanovení zabránit tomu, aby správní orgány na základě dodatečného daňového přiznání rozhodovaly o téže daňové povinnosti opakovaně, a to na základě stále stejných skutečností. Vyjdou-li najevo skutečnosti nové, dosud správními orgány nehodnocené, jsou za splnění dalších zákonných podmínek důvodem pro uplatnění mimořádných opravných prostředků. Institut obnovy řízení se uplatní v situaci, kdy bylo již o věci dříve rozhodováno, avšak na základě nesprávně či nedostatečně zjištěného skutkového stavu, popřípadě pokud proces trpěl některými podstatnými vadami. Účelem přezkumného řízení je pak zejména odstranit rozpor přezkoumávaného rozhodnutí s právními předpisy. Teprve až nelze užít mimořádných opravných prostředků, lze za limitace stanovené v ustanovení § 41 odst. 4 písm. a) až d) uvedeného zákona snížit daňovou povinnost prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Smyslem ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků je tak zamezit opakovanému hodnocení věci správním orgánem poté, kdy v této věci dospěl k určitému závaznému závěru. Kasační námitka není důvodná. Stěžovatelka se navíc opírá o ryze formální výklad, který zcela pomíjí smysl a účel uvedeného ustanovení.

V této souvislosti je nutno odmítnout také kasační námitku směřující do nesprávné aplikace ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků, kdy stěžovatelka opět z doslovného výkladu dovozuje, že pojem „neplatně podané dodatečné daňové přiznání“ stanovený v ustanovení § 41 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků má zcela odlišné důsledky, než pojem „nepřípustné podání“, stanovený v ustanovení § 41 odst. 1 a § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků. Tyto důsledky však stěžovatelka nikterak nevysvětluje, z rozdílného označení pouze dovozuje nemožnost aplikace ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků na nyní projednávanou věc. Kasační soud právní závěry stěžovatelky nesdílí.

Nepřípustnost určitého podání je v zákoně o správě daní a poplatků pojímána jako zákonná překážka jednání daňového subjektu (výjimečně i správce daně, srov. § 59 odst. 7 a § 60 odst. 4 uvedeného zákona), které by jinak bylo přípustné, tedy dovolené. Zatímco přípustnost určitého podání znamená povinnost správce daně se tímto podáním zabývat věcně, učiní-li daňový subjekt nepřípustné, tedy zákonem nedovolené podání, lhostejno zda proto, že takové podání nelze platně podat pro nesplnění určitých zákonem stanovených podmínek, či je pro nesplnění určitých zákonem stanovených podmínek přímo označeno jako nepřípustné, má to za následek, že podání nebude meritorně posouzeno a řízení o

takovém podání bude zastaveno [§ 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků]. V případě nepřípustného odvolání pak bude zamítnuto v souladu s § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně se v případě nepřípustného tj. jakéhokoliv nedovoleného podání omezí na zkoumání pouze těch skutečností, které jsou rozhodné pro závěr o jeho přípustnosti či nepřípustnosti. Kasační soud proto neshledává v postupu správce daně, který řízení o dodatečném daňovém přiznání zastavil pro jeho nepřípustnost poté, kdy dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci nelze předmětné přiznání pro rozpor s ustanovením § 41 odst. 4 písm. d) uvedeného zákona podat, nic nezákonného.

Pokud jde o poslední kasační námitku směřující do nesprávné aplikace ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, ani tuto námitku kasační soud nemohl ve světle závěrů, ke kterým dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, aprobovat.

Rozšířený senát v uvedeném usnesení mimo jiné konstatoval, 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. ... Správce daně je však v možnosti zahájit vytýkací řízení v některých případech omezen výslovnou zákonnou úpravou (viz třicetidenní lhůta k zahájení vytýkacího 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“.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu tak dospěl k závěru, že zahájit vytýkací řízení lze pouze za předpokladu, že daň ještě nebyla prvoinstančním správcem daně vyměřena, a to de facto po celou dobu běhu obecné prekluzivní lhůty, není-li správce daně v možnosti zahájit vytýkací řízení omezen výslovnou zákonnou úpravou. Moment zahájení vytýkacího řízení na dani z příjmů fyzických osob (vyjma aktu vyměření) není zákonem o daních z příjmů ani zákonem o správě daní a poplatků žádným způsobem omezen a argumentace stěžovatelky, že v nyní projednávané věci byl správce daně v zahájení vytýkacího řízení omezen odvolací lhůtou tak není důvodná.

V souvislosti s posuzovanou kasační námitkou je také nutno zdůraznit, že stěžovatelka vycházela při svých závěrech o aplikaci ustanovení § 43 a § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nejen z nesprávného právního názoru, že správce daně je v případě vytýkacího řízení omezen odvolací lhůtou, ale také z nesprávného stanovení dne vyměření a dne doručení fiktivního platebního výměru a v tomto důsledku i nesprávného stanovení počátku běhu odvolací lhůty. Rozšířený senát v bodě 25 uvedeného usnesení konstatoval, *„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“.*

V souladu s ustanovením § 41 zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt povinen či oprávněn předložit dodatečné daňové přiznání v subjektivní lhůtě, počínající běžet ode dne zjištění důvodů pro jeho podání a končící posledním

dnem měsíce následujícího po tomto zjištění. V souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se za den vyměření a současně za den doručení fiktivního rozhodnutí o vyměření daně považuje nikoli den podání dodatečného daňového přiznání, ale poslední den lhůty pro jeho podání, za předpokladu, že bylo podáno v rámci této subjektivní lhůty. Uvedla-li stěžovatelka jako den zjištění důvodů pro podání dodatečného přiznání den 21. 4. 2006, dodatečné daňové přiznání pak podala dne 26. 4. 2006, posledním dnem lhůty pro jeho podání ve smyslu ustanovení § 41 uvedeného zákona je 30. 5. 2006 a tento den by se také považoval za datum vyměření a současně doručení fiktivního platebního výměru, aplikoval-li by správce daně ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Třicetidenní odvolací lhůta by tak neběžela ode dne faktického podání dodatečného daňového přiznání, jak nesprávně v kasační stížnosti dovozuje stěžovatelka, ale ode dne následujícího po doručení fiktivního rozhodnutí. I za předpokladu, že by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k výkladu zastávaným stěžovatelkou, nemohla by být se svoji kasační námitkou úspěšná. V nyní projednávané věci by totiž odvolací lhůta končila 30. 6. 2006, nikoli 27. 5. 2006, jak dovozuje stěžovatelka. S ohledem na skutečnost, že vytýkací řízení bylo zahájeno výzvou správce daně ze dne 6. 6. 2006, nemohla by argumentace stěžovatelky napadající prolomení pravomocné daňové povinnosti obstát.

S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

Brně dne 12. srpna 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu