

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **J. J.**, zastoupeného JUDr. Ing. Danielem Srncem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 1, Na Poříčí 1071/17, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Prahu 3,** se sídlem Praha 3, Dlahobejlova 49, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2010, č. j. 5 Ca 252/2007 - 47,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 7. 2010, č. j. 5 Ca 252/2007 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2007, č.j. 82727/07/003940/8616 bylo částečně vyhověno námitce žalobce proti exekučnímu příkazu na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. (dále jen „exekuční příkaz) vydaného žalovaným dne 15. 2. 2007, pod č.j. 31735/07/003940/8616). Tímto exekučním příkazem bylo dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů účinného do 31. 12. 2010 (dále jen „daňový řád“) přikázáno plátci mzdy žalobce, aby prováděl srážky z jeho mzdy, a to až do výše vykonatelného nedoplatku v celkové částce 9 005 147,90 Kč. Žalovaný rozhodnutím o námitce snížil částku vykonatelného nedoplatku o částky 132 000 Kč a 561,80 Kč, a to z důvodu úspěšně uplatněné námitky jejich promlčení, dle ustanovení § 70 daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že daňové nedoplatky byly přihlášeny přihláškou pohledávky do konkursu vedeného na majetek žalobce a doručením této přihlášky konkursnímu soudu

došlo k přerušení běhu promlčecí lhůty, dle ustanovení § 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“) ve spojení s ustanovením § 112 občanského zákoníku. Běh promlčecí lhůty pokračoval ode dne následujícího po ukončení konkursu, přičemž k prolomení promlčecí lhůty došlo dalším úkonem správce daně. Tím byla výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 7. 9. 2005, doručená žalobci dne 3. 10. 2005. Žalobce tedy úspěšně namítal promlčení pouze u daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty v částce 132 000 Kč a dani silniční v částce 561,80 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného o námitkách podal žalobce správní žalobu, kterou Městský soud v Praze jako nedůvodnou zamítl.

U některých rozhodnutí, jež jsou součástí vykonatelného výkazu nedoplatků, který je podkladem pro vydání exekučního příkazu, namítal žalobce jejich nicotnost v důsledku vad. Městský soud jednotlivá rozhodnutí žalovaného nicotnými neshledal; vycházel přitom z názoru Nejvyššího správního soudu, prezentovaného v rozsudku ze dne 23. 7. 2007, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, a nikoli z rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, kterým argumentoval žalobce. Soud uvedl, že rozsudek č. j. 5 Afs 72/2008 - 71 vycházel z právního názoru již dříve vysloveného rozšířeným senátem zdejšího soudu v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č.j. 6 A 76/2001-96, tedy že nelze pojem *neplatnosti* a *nicotnosti* aktů směšovat nebo stavět na roveň. Připustil, že tento rozsudek neprošel testem ústavnosti, neboť nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, byl zrušen. Důvodem bylo zjištění, že se Nejvyšší správní soud neřídil závazným právním názorem vysloveným Ústavním soudem v konkrétní věci; z nálezu však nevyplývá, že by byl překonán právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, pokud jde o pojmy *neplatnost* a *nicotnost*. Namítanou neplatností jednotlivých rozhodnutí se městský soud nezabýval, neboť námitka byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

Městský soud neshledal důvodnou ani další žalobní námitku spočívají v tvrzeném promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle ustanovení § 70 daňového řádu. Uvedl, že na promlčení práva lze aplikovat pouze ustanovení § 70 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2007, a nikoli, jak tvrdí žalovaný, ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání a § 112 občanského zákoníku. Daňový řád v tomto znění totiž neupravoval žádnou možnost pro přerušení či stavení běhu promlčecí lhůty ve vztahu *k probíhajícímu soudnímu řízení*, na které směřovalo ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání. Městský soud tak vyšel z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2008, sp. zn. 30 Ca 22/2007 a přihlášku pohledávky do konkursního řízení považoval za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku dle ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu. Uplatnění pohledávky u konkursního soudu je tak úkonem, který, ve smyslu posledně citovaného ustanovení, přerušil (nikoli stavěl) běh promlčecí lhůty. O tomto úkonu byl žalobce, dle názoru městského soudu, zpraven, a to prostřednictvím správkyně konkursní podstaty, na kterou (dle ustanovení § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání) přešlo dnem prohlášení konkursu oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které jinak přísluší úpadci (tedy žalobci). Stalo se tak prokazatelně nejpozději dne 13. 12. 1999, v rámci přezkumného jednání, kde byl žalobce vyzván k vyjádření ve věci přihlášených pohledávek. K promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek tedy nedošlo,

neboť od 31. 12. 1999 počala běžet nová šestiletá promlčecí lhůta, a uvnitř této lhůty došlo k doručení výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (3. 10. 2005), což je opět úkon ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu; od 31. 12. 2005 tedy počala běžet nová šestiletá promlčecí lhůta pro vybrání daně – v jejím rámci bylo napadené rozhodnutí žalobci doručeno. Zde městský soud poukázal na nejdříve splatný nedoplatek, jehož splatnost nastala ke dni 18. 4. 1995 – evidentně tedy k prvnímu přetržení promlčecí lhůty došlo ještě před jejím marným uplynutím.

Rozsudek napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především městskému soudu vytýká, že na jeho případ odmítl aplikovat nález pléna Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, a v otázce nicotnosti a neplatnosti jednotlivých rozhodnutí tvořících vykonatelný výkaz nedoplatků, vycházel z rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. Pod položkami č. 1 – 5, 12-15, 17, 30 a 31 exekučního příkazu označuje rozhodnutí žalovaného, která považuje za nicotná, neboť trpí zásadními vadami. Jedná se o případy, kdy daňová povinnost stěžovatele byla vyměřena konkludentně, na základě podaných daňových přiznání, avšak tiskopisy daňových přiznání nejsou vyplněny v příslušných kolonkách, osvědčujících, že správce daně při vyměření vycházel ze správního uvážení. Z toho stěžovatel dovozuje, že konkludentní rozhodnutí ještě nebylo vydáno a tudíž není ani doručeno. U dalších položek exekučního příkazu (č. 18, 19, 21 až 25, 6, 7, 32 až 35, 38 až 41) spatřuje stěžovatel nicotnost v tom, že u jednotlivých platebních výměrů není součástí jejich výroku označení právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu jsou tato rozhodnutí jak neplatná, tak i nicotná. U některých platebních výměrů je pak hmotně právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, uveden v záhlaví, a nikoli ve výroku, což způsobuje taktéž jejich nicotnost ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, či nálezu sp. zn. III. ÚS 702/01, a sp. zn. II. ÚS 702/01. Taktéž u těchto položek nemohlo, dle stěžovatele, dojít k vyměření daně a jeho následnému vymáhání.

V prvním doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukazuje na skutečnost, že městský soud posoudil námitku promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek jinak než žalovaný. S ohledem na judikaturu zdejšího soudu, a s odkazem na nálezy Ústavního soudu, považuje proto napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Postup městského soudu je nezákonný, neboť soud v podstatě předejmul stanovisko, které měl v první řadě zaujmout a vyslovit žalovaný.

Ve druhém doplnění kasační stížnosti brojí stěžovatel proti posouzení běhu promlčecí lhůty ve smyslu ustanovení § 70 daňového řádu tak, jak to provedl městský soud. Rozsudku vyčítá vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost, kdy soud na straně jedné přikládá zákonu o konkursu a vyrovnání postavení *lex specialis* k daňovému řádu, které dopadá i na promlčení daňových pohledávek, současně ale tvrdí, že na právo správce daně vymáhat daňový nedoplatek lze aplikovat pouze ustanovení § 70 daňového řádu, a nikoli ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání, ve spojení s ustanovením § 112 občanského zákoníku. Dále se stěžovatel pozastavuje nad tím, že

městský soud odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně, který je stěžovateli nedostupný; navíc soud konstatuje, že se s právním názorem v tomto rozsudku ztotožňuje, ačkoli postrádá bližšího odůvodnění. Na rozdíl od městského soudu je stěžovatel přesvědčen o tom, že přihláška pohledávky do konkursu nemůže mít účinky úkonu předvídané ustanovením § 70 odst. 2 daňového řádu; citované ustanovení především postrádá výčet konkrétních úkonů, v jejichž důsledku může dojít k novému běhu promlčecích lhůt. Je tedy na místě posoudit, zda přihláška pohledávky v konkursním řízení může svou povahou být za takový úkon považována. Stěžovatel se domnívá, že nikoli, neboť v případě konkursního řízení jde o druh řízení soudního; dle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 10. 2009, sp. zn. 9 Ca 159/2009 nespadá insolvenční řízení do oblasti veřejné správy. Tento závěr je možné také použít na povahu řízení dle zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel se dovolává závěrů vyslovených rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 55, který řešil problematiku účinků soudního výkonu rozhodnutí (exekuce) sice ve vztahu k ustanovení § 282 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, avšak jedná se o ustanovení totožné s § 70 daňového řádu. Těmto atributům přihláška pohledávky do konkursu nedostojí. Nic se jí nevymáhá, pouze se pohledávka přihlašuje do řízení, jehož cílem má být (poměrné) uspokojení všech přihlášených věřitelů z výtěžku zpeněžení podstaty. Je také otázkou, zda o úkonu (přihlášce pohledávky) byl stěžovatel zpraven, jak předpokládá zákon. Přihláška pohledávky je totiž adresována soudu, nikoli dlužníkovi. Soud sice přihlášku doručil správkyni konkursní podstaty, to však má účinky pouze vůči správkyni konkursní podstaty a nikoli vůči dlužníkovi (stěžovateli), neboť ten se proti této přihlášce pohledávky nemůže bránit. Na tom nemůže nic změnit ani případná účast stěžovatele, coby úpadce, na přezkumném jednání, neboť účelem tohoto jednání je možnost věřitelů popírat pravost, výši a pořadí přihlášených pohledávek. Přihláška pohledávky není přezkoumatelná ve správním soudnictví (rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54). Stěžovatel je přesvědčen, že i v průběhu konkursního řízení není správce daně zbaven možnosti činit úkony směřující k (omezenému) vymáhání daňové pohledávky.

Žalovaný se ke kasační stížnosti, ani k jejím doplněním nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

S ohledem na podstatu sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je vhodné nejprve zmínit podstatné skutkové okolnosti dané věci. Na majetek stěžovatele, podnikajícího pod obchodním jménem (firmou) J. *J. – CODA ELEKTRONIC*, byl usnesením Krajského obchodního soudu v Praze prohlášen dne 29. 5. 1998 konkurs; tímž dnem nastaly i jeho účinky. Správce daně v konkursním řízení přihláškou uplatnil pohledávku z daňového řízení v celkové částce 12 701 077 Kč. Jednalo se o splatné a vykonatelné pohledávky z daňového řízení. Na přezkumném jednání dne 13. 12. 1999 byla tato přihláška

pohledávky uznána a zařazena do II. třídy. Stěžovatel, coby úpadce, nebyl u přezkumného jednání přítomen. Dne 29. 7. 2003 městský soud usnesením zrušil konkurs na majetek stěžovatele po splnění rozvrhového usnesení; toto usnesení nabylo právní moci dne 17. 9. 2003. Správce daně vydal dne 7. 9. 2005 pod č. j. 277412/05/010941/5685 výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě. Stěžovateli byla doručena dne 3. 10. 2005. Exekučním příkazem ze dne 15. 2. 2007 č. j. 31735/07/003940/8616 přikázal správce daně plátci mzdy, aby prováděl srážky ze mzdy stěžovatele, a to až do výše vykonatelného nedoplatku v částce 9 005 147,90Kč. Proti exekučnímu příkazu podal stěžovatel námitky, o nichž žalovaný rozhodl tak, že v případě položky 16 a 27 konstatoval úspěšné uplatnění námitky promlčení. Proti rozhodnutí žalovaného o námitce podal stěžovatel správní žalobu, kterou Městský soud v Praze pro nedůvodnost zamítl.

Primárně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou namítané *nicotnosti*, respektive *neplatnosti* jednotlivých rozhodnutí (položek), z nichž se skládá žalobou napadený exekuční příkaz. Městský soud správně provedl kategorizaci vad správních (daňových) rozhodnutí, na *nicotná* a *neplatná*, opřel-li svou argumentaci o rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71 (dostupný, stejně jako další případně citovaná rozhodnutí zdejšího soudu z www.nssoud.cz), který vychází z odlišného náhledu na institut *neplatnosti* a *nicotnosti* správních (daňových) rozhodnutí, pramenící z jejich odlišného obsahu. Vzhledem k tomu, že městský soud v odůvodnění svého rozsudku z tohoto rozhodnutí zdejšího soudu obsáhle cituje, není nutné na tomto místě opětovně citovat shodné pasáže a v podrobnostech tak lze na odůvodnění napadeného rozsudku odkázat. Jestliže se rozsudek sp. zn. 5 Afs 72/2008 dovolává závěrů učiněných již dříve v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, pak je třeba konstatovat, že důvody, pro které tento rozsudek následně zrušil Ústavní soud (usnesení pléna ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06, dostupné, stejně jako případná dále citovaná rozhodnutí z www.nalus.usoud.cz), nesouvisely s právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ohledně přísného rozlišování mezi nicotností a neplatností rozhodnutí. Ostatně takto se vyjádřil i městský soud a Nejvyšší správní soud se s jeho názorem plně ztotožňuje. Závěry tohoto rozsudku se ostatně staly součástí aplikační praxe zdejšího soudu (viz například rozsudek ze dne 13. 10. 2005, č. j. 7 Afs 51/2004 - 73).

Obecnému závěru městského soudu, že k nicotnosti jsou soudy povinny přihlížet i bez výslovné žalobní námitky, tedy z úřední povinnosti, nelze ničeho vytknout. Stejně tak lze přisvědčit názoru, že k rozšíření žaloby o další žalobní body, ve smyslu ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s., lze přistoupit pouze ve lhůtě pro podání žaloby (dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. tak lze učinit ve lhůtě do dvou měsíců poté, kdy bylo žalobci rozhodnutí oznámeno). Ze správního spisu přitom nepochybně vyplývá, že doplnění žaloby o námitku nicotnosti bylo doručeno městskému soudu více než dva roky po uplynutí lhůty pro formulaci žalobních bodů.

Stěžovatel městskému soudu vytýká nesprávné posouzení právní otázky, jejíž podstata spočívá v tom, zda na stěžovatelem uplatněné vady jednotlivých rozhodnutí lze nahlížet jako na vady způsobující jejich *nicotnost* (jak ostatně stěžovatel obsáhle dovozuje), tedy na vady, k nimž je třeba přihlédnout z moci úřední bez ohledu na to, zda vůbec nebo

kdy byly vzneseny; a nebo zda vytýkané vady mohou mít za následek pouze *neplatnost* jednotlivých rozhodnutí, přičemž lhůta pro uplatnění námitky neplatnosti rozhodnutí je omezena lhůtou pro podání správní žaloby (což v daném případě nebylo dodrženo). Tato otázka, jak již bylo výše konstatováno, má zásadní význam z hlediska rozsahu přezkumu, jenž měl být městským soudem realizován; pokud by stěžovatelem vytýkané deficity rozhodnutí vydaných ve vyměřovacím řízení dosahovaly skutečně intenzity nicotnosti těchto aktů, městský soud by pochybil, pokud by tuto otázku při rozhodování v meritu věci nezohlednil.

Spojoval-li stěžovatel u rozhodnutí vymáhaných exekučním příkazem absenci uvedení právního předpisu, dle něhož bylo rozhodováno, případně hmotně právního ustanovení, které bylo aplikováno, v jejich výrokové části, s nicotností takových rozhodnutí, nelze než konstatovat, že městský soud tuto argumentaci po právu odmítl. Nejedná se totiž o natolik intenzivní vadu, aby způsobila nicotnost platebních výměrů, jak bylo již konstatováno ve zmiňovaném rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 6 A 76/2001. Zda daný nedostatek může způsobit neplatnost platebních výměrů, ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, již nemohlo být předmětem soudního přezkoumání v dané věci, a to právě s ohledem na pozdní uplatnění této námitky ze strany stěžovatele. V tomto ohledu tedy nelze než se závěrem městského osudu souhlasit.

Pokud jde však o další stěžovatelem namítanou vadu, týkající se vyměření daňové povinnosti správcem daně na základě podaných daňových přiznání, pak stěžovateli lze přisvědčit v tom, že pod položkami č. 1 – 5, 12-15, 17, 30 a 31 exekučního příkazu skutečně figurují daňové povinnosti na základě konkludentního vyměření daně (tedy dle podaných daňových přiznání). Nejvyšší správní soud z předloženého správního spisu, shodně se stěžovatelem, zjistil, že daňová přiznání neobsahují na předepsaných částech formuláře (ani jinde) údaj o vyměření daně, tedy kdo za finanční úřad daňovou povinnost vyměřil a kdy. Přitom dle ustanovení § 46 daňového řádu platí, že správce daně stanoví základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána podle výsledků vyměřovacího řízení (odst. 1). O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanoví-li zákon jinak, a současně takto vyměřenou daň předepíše (odst. 4). Za podmínky, že se vyměřená daň neodchyluje 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 (odst. 5).

V souvislosti s konkludentním vyměřením daňové povinnosti (§ 46 odst. 5 daňového řádu) lze odkázat na judikaturu zdejšího soudu vyjadřující se k jeho podstatě a způsobu, jakým může být realizován. Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 59 se podává, že *„[e]xistence tzv. fiktivního rozhodnutí dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je v daňovém řízení odůvodněna zejména hospodárností řízení, což však neznamená, že by tato hospodárnost mohla jít k tíži daňového subjektu. Proto je*

nutné konstatovat, že ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků konstruuje nejenom fikci rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, nýbrž i fikci vyměření daně a především fikci doručení tohoto rozhodnutí, když je stanoveno, že „za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání". Na tento rozsudek pak navazuje Nejvyšší správní soud v dalším svém rozhodnutí (rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81), kde k postupu při konkludentním vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu uvádí: „*Výše uvedené ustanovení nezakládá automaticky fikci vyměření, tak, jak je tomu např. v případě ust. § 17 odst. 5 cit. zákona (fikce doručení). Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli musí totiž předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně.*"

Stěžejní závěry, pokud jde o konkludentní vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, pak vyslovil rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, kde shrnul i dosavadní judikaturu. Z podstatných dílčích závěrů lze připomenout, že podání daňového přiznání je jedním ze způsobů zahájení vyměřovacího řízení. K ustanovení § 46 pak rozšířený senát uvádí, že „*především upravuje vyústění vyměřovacího řízení ve vyměření daně (odst. 1 až 6 a odst. 10) (...) Jakkoli by dikce § 46 odst. 4 d. ř. mohla na první pohled naznačovat, že pravidelnou formou vyměření daně je vydání skutečného platebního výměru, jedná se v praxi o formu výjimečnou, neboť s ohledem na množství jednotlivých dílčích daňových povinností, které jsou daňovými subjekty plněny, musí převažovat forma tzv. konkludentního vyměření daně, zakotvená v § 46 odst. 5 d. ř. V demokratickém právním státě, v němž lze daně ukládat pouze zákonem, za vyloučení libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení a ve výši, která nemá vyvlastňující či škrtící efekt (...) lze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby daň samy přiznaly, a současně je nutno mít za to, že zpravidla daň přiznávají v řádné výši. Proto je i s ohledem na ekonomii a rychlost daňového řízení zcela legitimní, aby zákon umožňoval pravidelně vyměřovat daň jen na základě daňového přiznání a bez vydání formálního rozhodnutí správcem daně a aby zároveň v podobě možnosti uplatnění kontrolních postupů za zákonem stanovených podmínek existovaly prostředky, jimiž správce daně ověří, že daňový subjekt svoji povinnost splnil řádně, a které již jen svojí samotnou existencí budou působit jako motivace k řádnému plnění daňových povinností a prevence krácení daně. Na druhé straně, pokud zákonodárce takový způsob vyměření zavede, je nutno jej vykládat a aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu a chráněna právní jistota daňového subjektu. Je tedy třeba, aby se daňovému subjektu dostalo či přinejmenším na základě jeho jednoduchého úkonu mohlo dostat rychle informace o tom, jak správce daně jeho daňové přiznání hodnotí, a zda tedy má daňovou povinnost za správně stanovenu, anebo zda ji hodlá podrobit důkladnějšímu prověřování. (...) První část první věty § 46 odst. 5 d. ř. [Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, (...)] je jednoznačná v tom, že tzv. konkludentně lze vyměřit daň jen ve výši uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, tj. že si daňový subjekt může být vždy jist výší takto vyměřené daně. Znamená to také a contrario, že vždy, když chce správce daně vyměřit daň ve výši odchylné od té, která je uvedena v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání, musí vydat platební výměr (dodatečný platební výměr) a doručit jej daňovému subjektu; teprve doručením se stává toto rozhodnutí právně účinným (§ 32 odst. 1 věta druhá d. ř.). Druhá část první věty [(...) nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, (...)] dává správci daně v případě, že jsou naplněny podmínky hypotézy*

právní normy, tj. podmínky první části první věty, zmocnění nesdělovat výsledek vyměření; dává mu možnost tak postupovat, avšak umožňuje mu i v případě, že jsou splněny podmínky hypotézy (tj. neodchyluje-li se daň vyměřená od daně přiznané), vydat platební výměr postupem podle § 46 odst. 4 d. ř. Třetí část první věty je vylučující podmínkou uplatnění části druhé – pokud o to daňový subjekt požádá ve stanovené lhůtě, sdělí mu správce daně výsledek konkludentního vyměření. Uvedenou formulaci nelze vykládat jako odkaz na standardní způsob vyměření, tj. na postup podle § 46 odst. 4 d. ř., v němž se hovoří o „vyrozumění" daňového subjektu o „stanoveném" základu daně a „vyměřené" dani, a to formou platebního výměru. Je tomu tak proto, že v § 46 odst. 4 a odst. 5 d. ř. zákon používá odlišné formulace: v odst. 5 se oproti tomu, co obsahuje odst. 4, hovoří o „sdělení výsledku vyměření". Pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby v případě, že daňový subjekt požádá o sdělení výsledku vyměření, byl teprve v reakci na tuto žádost vydán a daňovému subjektu doručen platební výměr, který by v souladu s § 32 odst. 1 větou druhou d. ř. měl právní účinky až doručením, lze mít za to, že by nejspíše použil obdobnou formulaci jako v § 46 odst. 4 d. ř. nebo by jiným způsobem jednoznačně vyjádřil, že se má vydat a doručit platební výměr. Hovoří-li se však v § 46 odst. 5 d. ř. o „sdělení výsledku vyměření", naznačuje takto užitá formulace, že tento úkon správce daně má toliko informativní charakter – jeho doručení nezakládá právní účinky ve smyslu § 32 odst. 1 d. ř., neboť tyto nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vydaného platebního výměru v den, který stanoví věta druhá v § 46 odst. 5 d. ř.

Uvedený výklad odpovídá i smyslu a účelu vykládaného ustanovení – ztotožnit okamžik podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání (resp. okamžik uplynutí lhůty k podání daňového přiznání či hlášení, bylo-li podáno před uplynutím této lhůty) s okamžikem fiktivního vydání a zároveň fiktivního doručení platebního výměru. Uvedený platební výměr existuje pouze právně - protože objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Navíc existuje jen podmíněně, a sice tehdy, je-li splněna hypotéza normy obsažené v § 46 odst. 5 d. ř., tedy neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. A konečně vzniká se zpětnou účinností ke dni uvedenému ve větě druhé § 46 odst. 5 d. ř. v den, kdy správce daně na základě posouzení daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání a případných dalších poznatků, které má k dispozici, dojde k závěru, že se daň, kterou je na místě vyměřit, neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení. (...) Výsledek posouzení se projeví toliko v daňovém spisu, a sice v příslušné kolonce daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, v níž se zaznamená provedení vyměření podle § 46 odst. 5 d. ř. Tzv. konkludentní vyměření či doměření daně tedy ve skutečnosti není konkludentním, čili mlčky učiněným, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním, tedy navenek (mimo sféru správce daně) se bezprostředně neprojevujícím způsobem vyměření daně. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek dojde většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělí výsledek vyměření. Žádost daňového subjektu o sdělení výsledku vyměření je úkonem, který nutí správce daně k tomu, aby posouzení neprodleně provedl, neučinil-li tak již dříve. Jen na základě posouzení může sdělit daňovému subjektu výsledek vyměření, dospěje-li k závěru, že je na místě vyměřit daň konkludentně podle § 46 odst. 5 d. ř., anebo – dospěje-li k závěru, že konkludentní vyměření na místě není – postupovat jiným způsobem (zejm. vydat platební výměr)."

Závěr městského soudu, že absence poznámky správce daně o vyměření daně v daňovém přiznání, nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí o vyměření daně, neboť v tomto případě je daň vyměřena posledním dnem lhůty pro podání daňového přiznání, a v případě opožděně podaného daňového přiznání dnem, kdy toto přiznání došlo správci daně, tedy není správný. Nejvyšší správní soud, s ohledem na shora uvedené, v takovém případě dochází k jednoznačnému závěru, že v těchto případech žádná rozhodnutí o vyměření daně vydána nebyla a přijatá daňová přiznání stěžovatele se mohou jako rozhodnutí tohoto typu toliko představovat; ve skutečnosti se jedná o rozhodnutí nicotná, fakticky neexistující (srov. již zmiňovaný rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96). Samotné podání daňového přiznání ze strany stěžovatele, coby daňového subjektu (plátce, poplatníka), neznamená, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti (úvaha správce daně), lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně. I konkludentnímu vyměření musí nutně předcházet vyměřovací řízení, které je zahájeno právě podáním daňového přiznání (viz shora citované rozsudky zdejšího soudu). Poznámka správce daně o předepsání (fakticky nevyměřené) daně, učiněná na jednotlivých daňových přiznáních, nemůže vyměření daně nahradit – jde jen o interní úkon správce daně, který má kladnou či zápornou daňovou povinnost (předtím vyměřenou) promítnout na osobní daňový účet daňového subjektu.

Ve smyslu ustanovení § 73 odst. 3 daňového řádu provádí správce daně daňovou exekuci, přičemž exekučním titulem je také vykonatelný výkaz nedoplatků. Výkaz nedoplatků se sestavuje podle údajů evidence daní a obsahuje mj. druh daně a výši nedoplatku na dani a údaj o původní splatnosti dlužné daně. U položek výkazu nedoplatků č. 1 – 5, 12 – 15, 17, 30 a 31, které by měly obsahovat údaj o dlužné částce daně vzniklé z konkludentního vyměření dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, je tedy třeba konstatovat, že nedoplatky byly odvozeny z nicotných rozhodnutí správce daně. Městský soud tedy pochybil, označil-li stěžovatelem namítané deficity vyměřovacích rozhodnutí za maximálně vyvolávající jejich neplatnost, nikoli však nicotnost.

Ve vztahu k rozhodnutím správce daně, která nebyla shledána nicotnými, je pak třeba souhlasit se stěžovatelem, že rozsudek městského soudu je, s ohledem na použitou právní argumentaci, vskutku rozhodnutím „překvapivým“. Městský soud totiž posoudil otázku promlčení zcela odlišně než žalovaný (nejde o pouhé doplnění nebo korekci právního názoru žalovaného), byť v konečném výsledku dospěl ke stejnému závěru. Jinými slovy – hmotně právní posouzení běhu promlčecí lhůty je v rozsudku městského soudu postaveno na zcela jiném právním základě, než v rozhodnutí žalovaného. K otázce předvídatelnosti správního rozhodování (tedy vyloučení překvapivých rozhodnutí, omezujících procesní obranu účastníka) se zdejší soud již v minulosti opakovaně vyjadřoval (viz například rozsudek ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 – 83); reflektoval přitom judikaturu Ústavního soudu. Ten například v nálezu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 uvedl, že „ *[j]edním z aspektů práva na spravedlivý proces je na jedné straně postulát alespoň minimální míry předvídatelnosti soudního rozhodnutí, na straně druhé požadavek, aby se soud příslušným způsobem vypořádal s námitkami, jež účastník řízení uplatňuje. Jestliže rozhodnutí soudu je pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé, nelze hovořit o*

tom, že soud dostál své povinnosti poskytovat jednotlivci soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 Listiny.“ Obdobně lze citovat z nálezu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. II. ÚS 523/02: „*[o]dvolací soud, který potvrdil rozsudek soudu prvního stupně z jiného důvodu, než byl důvod zamítnutí žaloby soudem prvostupňovým, aniž by před vydáním potvrzujícího rozsudku seznámil účastníky řízení se svým právním názorem - odlišným od právního názoru soudu prvního stupně, a neumožnil jim se k němu vyjádřit, v podstatě porušil zásadu dvojinstančnosti, řízení a tím ve svých důsledcích zasáhl do stěžovatelova práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny. V případě potvrzujícího rozsudku odvolacího soudu, který byl opřen o jiný důvod, než byl důvod zamítnutí žaloby soudem prvního stupně, se v konkrétním případě jedná o překvapivé rozhodnutí, které vedlo k porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny*.“ Pokud měl tedy městský soud za to, že o nastolené námitce uváží jinak než žalovaný, byť dopady do právní sféry stěžovatele jsou v podstatě stejné, bylo jeho povinností dát stěžovateli možnost vyjádřit se k takto nově formulovanému právnímu hodnocení, a to například nařízením ústního jednání, jinak nelze zaručit ve vztahu ke stěžovateli dodržení práva na spravedlivý proces. Není jistě vyloučeno, aby soud odůvodnění správního orgánu doplnil, případně jeho argumentaci v určitém směru korigoval, je však třeba mít na paměti, že tím, kdo provede příslušné právní zhodnocení, musí být primárně vždy správní orgán, nikoli soud, v rámci následného kasačního přezkumu.

Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že v postupu městského soudu shledal naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a pro tyto vady bylo třeba napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). V něm městský soud, vázán právním názorem vyjádřeným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), o věci znovu rozhodne.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první 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 25. května 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu