

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P. N.**, zast. JUDr. Zdeňkem Novákem, advokátem se sídlem Vodní 31, Domažlice, proti žalovanému: **Finanční úřad v Písku**, se sídlem Nábřeží 1. máje 2259, Písek, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 3. 2010, č. j. 10 Ca 138/2009 - 21,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 3. 2010, č. j. 10 Ca 138/2009 - 21, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dne 11. 11. 2009 zahájil žalovaný u žalobce daňovou kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejším znění (dále jen „zákon o správě daní“), zaměřenou na prověření okolností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobce vznesl proti postupu pracovníků žalovaného námitku dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní, když tvrdil, že kontrola se týká daně, která již byla za téže zdaňovací období pravomocně vyměřena, a to po provedeném vytýkacím řízení. Jako důvod zahájení daňové kontroly přitom žalovaný uvádí stejné pochybnosti, které byly důvodem pro zahájení zmíněného vytýkacího řízení, tj. vydání výzvy podle § 43 zákona o správě daní. O námitce žalobce rozhodl příslušný pracovník žalovaného dne 25. 11. 2009 tak, že jí nevyhověl.

Dne 21. 12. 2009 žalobce podal u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s., v níž se domáhal toho, aby krajský soud zakázal žalovanému pokračovat v kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Nezákonný zásah spatřoval v tom, že žalovaný pokračoval v zahájené kontrole, přestože žalobce namítal, že takový postup je nezákonný, jelikož bez nových důvodů nelze zahajovat daňovou kontrolu u jednou pravomocně vyměřené daně.

Krajský soud o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 26. 3. 2010, č. j. 10 Ca 138/2009 - 21, jímž žalovanému zakázal v předmětné daňové kontrole pokračovat. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě se jednalo ze strany žalovaného správce daně o nezákonný zásah, neboť u žalobce zahájil daňovou kontrolu, jejímž předmětem jsou výhradně skutečnosti u žalobce za shodné zdaňovací období již přezkoumávané v rámci vytýkacího řízení, po jehož provedení žalovaný žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 vyměřil shodně s údaji uvedenými v příslušném daňovém přiznání; žalovaný přitom nikterak nezkoumal, zda jsou dány podmínky obdobné těm, jež by podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní mohly vést k obnově řízení. Podle krajského soudu se tudíž v posuzované věci jednalo o situaci fakticky totožnou jako v případě opakované daňové kontroly.

Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, již výslovně opřel o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti nicméně vyplývá, že stěžovatel namítá toliko nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy tvrzené vady řízení před správním orgánem, nepřicházejí u kasační stížnosti, kterou podal právě žalovaný správní orgán, z povahy věci vůbec v úvahu.

Stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně namítá, že krajský soud nesprávně vyložil pojem opakované daňové kontroly. Podle stěžovatele byl jeho postup v posuzované věci zcela standardní, a nemohl být tudíž nezákonným zásahem. Rozhodně pak dle jeho názoru nebyla v daném případě prováděna opakovaná daňová kontrola.

V předmětném daňovém řízení, jak stěžovatel poukazuje, proběhlo nejprve vytýkací řízení podle § 43 zákona o správě daní. Na základě tohoto řízení pak stěžovatel vydal platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2007. Stěžovatel podotýká, že existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání je pojmově spjata právě s vytýkacím řízením. V této souvislosti stěžovatel odkázal na odlišné stanovisko JUDr. Ivany Janů k nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publikovanému pod č. 196/2008 Sb.ÚS, v němž uvedená soudkyně Ústavního soudu jednoznačně odlišila institut vytýkacího řízení od daňové kontroly, když uvedla: „*Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho,*

zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1 , ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení [...].“

Zároveň stěžovatel zdůrazňuje, že žalobce mu v reakci na výzvy ze dne 21. 8. 2008 a ze dne 2. 1. 2009 poskytl pouhá vyjádření opírající se o jeho právní názor na příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“); požadované údaje ohledně těchto příjmů ovšem nedoplnil. Při prováděném vytýkacím řízení tudíž stěžovatel posuzoval toliko celkovou situaci žalobce, konkrétní doklady či účetnictví však prověřovat nemohl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v rámci vytýkacího řízení neměl k dispozici žádné konkrétní důkazní prostředky o tom, že by daň měla být vyměřena v jiné výši, než jak žalobce uvedl v příslušném daňovém přiznání, vyměřil daň shodně s ním, neboť i tehdy, když subjekt daně má příjmy ke zdanění, nelze vyloučit, že konečný základ daně stejně jako daň samotná se rovnají nule. Takový postup však dle stěžovatele nebrání tomu, aby správce daně následně provedl daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní.

Pokud krajský soud nevylučuje, aby pravomocně vyměřená daň mohla být následně změněna a připouští vydání dodatečných platebních výměrů, ovšem pouze za použití procesních nástrojů, jako jsou mimořádné opravné prostředky, podotýká stěžovatel, že pravomocně vyměřená je daň u naprosté většiny kontrolovaných daňových přiznání. Uvedený právní názor krajského soudu tudíž dle stěžovatele zcela popírá použití následné daňové kontroly jako institutu s mimořádným preventivním významem, který je nedílnou součástí správy daní sloužící k zamezení daňových úniků.

K důvodům zahájení daňové kontroly pak stěžovatel připomíná, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu správce daně není povinen při zahájení daňové kontroly sdělovat subjektu daně konkrétní pochybnosti.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, přičemž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce předně poukazuje na to, že krajský soud neposoudil postup stěžovatele jako opakovanou daňovou kontrolu, ale jako situaci fakticky totožnou s prováděním opakované daňové kontroly. Krajský soud přitom vycházel ze zjištění, že stěžovatel u žalobce nejprve zahájil vytýkací řízení, jehož smyslem mělo být odstranění pochybností, a přestože tyto pochybnosti ve zmíněném řízení odstraněny nebyly, stěžovatel nezahájil daňovou kontrolu, ale naopak žalobci vyměřil daň v souladu s údaji uvedenými v příslušném daňovém přiznání. Daňovou kontrolu zahájil až několik měsíců po té, přičemž jejím předmětem byly výhradně skutečnosti dříve přezkoumávané ve vytýkacím řízení. Takový postup však je dle žalobce nepřípustný, fakticky srovnatelný s opakovanou daňovou kontrolou, a proto jej krajský soud správně posoudil jako nezákonný zásah.

Ohledně závěru krajského soudu o možnosti využít v daném případě procesních institutů v podobě mimořádných opravných prostředků žalobce podotýká, že krajský soud tento závěr vyslovil nikoli obecně ve vztahu k pravomocně vyměřené dani, jak naznačuje stěžovatel, ale právě a pouze ve vztahu k posuzované věci, tedy jako možný zákonný postup stěžovatele v daném případě. V této souvislosti žalobce poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, č. j. 8 Afs 28/2005 - 66, dostupný na www.nssoud.cz, v němž tento soud zdůraznil povinnost správce daně zjistit a prověřit veškeré okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně „napoprvé“, když je oprávněně možno předpokládat, že toho také bude schopen vzhledem k procesním institutům a personálním a materiálním prostředkům, které má za tímto účelem podle zákona k dispozici.

Žalobce konečně konstatuje, že stěžovatel měl v situaci, kdy jeho pochybnosti nebyly rozptýleny v rámci vytýkacího řízení, možnost zahájit daňovou kontrolu a tím ověřit, zda se jedná o pochybnosti oprávněné či nikoli. Stěžovatel měl dále také možnost vyměřit daň v jiné výši, než v jaké byla přiznána, a to právě s ohledem na skutečnost, že jeho pochyby nebyly žalobcem vyvráceny, stejně jako měl možnost daň nevyměřit. Ani jednu z těchto možností ale stěžovatel nevyužil a na místo toho daň vyměřil ve výši uvedené v příslušném daňovém přiznání a teprve následně, po více než půl roce, zahájil daňovou kontrolu. Žalobce opětovně zdůrazňuje, že takový postup je nutno posoudit jako nezákonný zásah.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byla podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud konstatuje následující rozhodné skutečnosti:

Žalobce podal dne 26. 6. 2008 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Dne 21. 8. 2008 stěžovatel vydal výzvu k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní, ve které žalobce informoval o tom, že z jeho přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období, v nichž žalobce vykázal zdanitelná plnění, vznikly stěžovateli pochybnosti o správnosti a pravdivosti zmíněného přiznání k dani z příjmů, neboť v něm nebyly vůbec uvedeny údaje ohledně příjmů z podnikání, tedy údaje podstatné pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob podle § 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel proto žalobce vyzval, aby se ke zmíněným pochybnostem vyjádřil a s ohledem na jeho rozhodnutí účtovat od 1. 4. 2008 v hospodářském roce sdělil, jakého období se zmíněné daňové přiznání k dani z příjmů týká, a aby případně vyplnil

přílohu č. 1 – výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Žalobce byl zároveň ve výzvě poučen o tom, že pokud vady přiznání neodstraní, může mu být daň stanovena v souladu s § 44 zákona o správě daní podle pomůcek.

Žalobce na výzvu reagoval prostřednictvím svého daňového poradce, a to podáním ze dne 3. 10. 2008, ze kterého vyplývá, že žalobce ke dni 1. 4. 2008 přešel na účtování v hospodářském roce. Z tohoto důvodu účtoval v kalendářním roce naposledy v roce 2006; při přechodu na hospodářský rok se pak žalobce dle svého tvrzení rozhodl použít účetní období delší dvanácti měsíců (konkrétně od 1. 1. 2007 do 31. 3. 2008). V roce 2007 tedy žalobce žádné účetní období neukončil, a proto v příslušném daňovém přiznání příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů neuvedl.

V reakci na uvedené podání stěžovatel žalobce dne 2. 1. 2009 opětovně vyzval, aby vyplnil přílohu č. 1 - výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti za období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007. Stěžovatel přitom žalobce vyrozuměl o tom, že jeho rozhodnutí účtovat od 1. 4. 2008 v hospodářském roce nic nemění na jeho povinnosti přiznat příslušné příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007; údaje o příjmech podle § 7 zákona o daních z příjmů za období od 1. 1. 2008 do 31. 3. 2008 pak budou obsaženy v přiznání žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Žalobce byl opět poučen o tom, že pokud vady přiznání neodstraní, může mu být daň stanovena v souladu s § 44 zákona o správě daní podle pomůcek.

Žalobce ani přes tuto druhou výzvu údaje pro stanovení dílčího základu daně z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2007 nedoplnil.

Stěžovatel vydal dne 10. 3. 2009 platební výměr č. j. 23706/09/097910305961, kterým žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši deklarované v příslušném daňovém přiznání. Dne 11. 11. 2009 pak stěžovatel u žalobce zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Podnětem k zahájení daňové kontroly, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 11. 2009, č. j. 80158/09/097930304703, byla skutečnost, že žalobce v roce 2007 vykonával podnikatelskou činnost, přičemž z příslušných přiznání k dani z přidané hodnoty je zřejmé, že v daném roce dosáhl příjmů z podnikání. V kolonce příslušného daňového přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 vztahující se k příjmům z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona o daních příjmů však žalobce žádné příjmy neuvedl.

Proti zahájení daňové kontroly žalobce vznesl námitku dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní, podle níž stěžovatel již předmětnou daň za téže zdaňovací období pravomocně vyměřil, a to po provedeném vytýkacím řízení. Žalobce zdůraznil, že bez nových důvodů nelze zahajovat kontrolu již jednou pravomocně vyměřené daně.

O námitce žalobce rozhodl příslušný pracovník stěžovatele tak, že jí nevyhověl, a to s odůvodněním, že v rámci prováděného vytýkacího řízení neměl stěžovatel k dispozici žádné konkrétní důkazní prostředky o tom, že by daň měla být vyměřena

v jiné než deklarované výši; žádné zákonné ustanovení přitom nezakazuje zahájení daňové kontroly po provedení vytýkacího řízení. Dne 25. 11. 2009 stěžovatel žalobce podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní vyzval, aby předložil veškeré účetní a jiné doklady věcně a časově související se zdaňovacím obdobím roku 2007, jež prokazují hospodářské operace rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že na předmětnou daňovou kontrolu nelze nahlížet jako na nezákonný zásah, neboť jejímu zahájení a následnému provádění nemohla být na překážku skutečnost, že stěžovatel u žalobce předtím provedl vytýkací řízení, na jehož základě žalobci platebním výměrem ze dne 10. 3. 2009, č. j. 23706/09/097910305961, vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši žalobcem deklarované v příslušném daňovém přiznání.

Povahou vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní i jeho vztahem k institutu daňové kontroly podle § 16 téhož zákona se již podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, a to mj. ve svém usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikovaném pod č. 2137/2010 Sb. NSS. V něm dospěl rozšířený senát k závěru, že ve vztahu k určité daňové povinnosti lze v případě, že vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, provést jak vytýkací řízení, tak daňovou kontrolu. V této souvislosti rozšířený senát konstatoval (pozn.: v citovaném rozhodnutí rozšířeného senátu je zákon o správě daní označován jako „d. ř." nebo „daňový řád"):

„Část třetí d. ř. (jeho § 40 až 47) obsahuje ustanovení o vyměřovacím řízení. Jakkoli to v nich není výslovně uvedeno, z § 40 d. ř., který obsahuje ustanovení o daňovém přiznání a hlášení, je patrné, že vyměřovací řízení se zahajuje pro určitou daň a pro určité zdaňovací období a že jedním ze způsobů zahájení vyměřovacího řízení je podání daňového přiznání daňovým subjektem. V § 43 d. ř. je pak upraveno vytýkací řízení jako institut vyměřovacího řízení, jímž správce daně v případě, že má konkrétní o skutkové důvody opřené pochybnosti, ověřuje správnost údajů obsažených v daňovém přiznání či hlášení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Ustanovení § 46 d. ř. pak především upravuje vyústění vyměřovacího řízení ve vyměření daně (odst. 1 až 6 a odst. 10); dále umožňuje vést z vlastní iniciativy správce daně (odst. 7 a 8) nebo na základě daňovým subjektem podaného dodatečného daňového přiznání (odst. 8 a 9) vyměřovací řízení směřující k dodatečnému vyměření daně.

Institut vytýkacího řízení je neodmyslitelně svázán s daňovým přiznáním či hlášením, neboť nutnou a dostatečnou podmínkou jeho uplatnění jsou pochybnosti správce daně 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, opřené o konkrétní skutkové důvody. Znamená to tedy, že vytýkací řízení je nástrojem k vyjasnění, upřesnění či případné korekci údajů uvedených v daňovém přiznání a hlášení předtím, než bude přistoupeno k vyměření daně či k jejímu doměření na základě dodatečného daňového přiznání. Tato okolnost vede rozšířený senát k prvnímu dílčímu závěru, a sice že vytýkací řízení je nástrojem vyměřovacího řízení, který je uplatnitelný pouze v případech, že toto řízení bylo ohledně konkrétní daně za konkrétní

zdaňovací období zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Uvedený závěr odpovídá i systematickému zařazení institutu vytýkacího řízení do části d. ř. věnované řízení vyměřovacímu, a to mezi ustanovení o zahájení tohoto řízení a ustanovení o jeho skončení (ostatně již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, č. j. 5 Afs 31/2003 - 80, publ. pod č. 647/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, vycházel z toho, že vytýkací řízení předchází vyměření, takže po vyměření již pro ně není místa). Z uvedeného vyplývá, že institutu vytýkacího řízení vůbec nelze užít, bylo-li vyměřovací řízení zahájeno jinak než na základě podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem, a že i když bylo vyměřovací řízení zahájeno jedním z těchto způsobů, nelze vytýkací řízení zahájit a vést poté, co došlo k aktu vyměření daně prvoinstančním správcem daně.

[...] Daňový řád upravuje dva relativně komplexní kontrolní postupy – vytýkací řízení (§ 43 d. ř.) a daňovou kontrolu (§ 16 d. ř.). Místní šetření (§ 15 d. ř.) ani vyhledávací činnost (§ 36 d. ř.) nelze považovat za samostatné kontrolní postupy, nýbrž za prostředky k opatření prvotních zjištění či důkazů; jejich extenzívním užíváním nesmí být, jak Nejvyšší správní soud vícekrát zdůraznil, vyprazdňovány vlastní kontrolní postupy (viz rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005 - 130, publ. pod č. 938/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 8. 2005, č. j. 1 Afs 15/2004 - 89, či ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164; všechny publikovány na www.nssoud.cz).

Ve své judikatuře Nejvyšší správní soud se zohledněním dřívější judikatury Ústavního soudu rovněž zdůraznil, že kontrolní postupy nelze uplatňovat libovolně často a že opakovat je lze jen za striktně daných podmínek. U daňové kontroly Nejvyšší správní soud obecný zákaz jejího opakování a výjimečné podmínky, za kterých je takové opakování přípustné, definoval v rozsudcích ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, publ. pod č. 1411/2007 Sb. NSS, a ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS; oba publikovány též na www.nssoud.cz. Zárukou vyloučení libovůle u vytýkacího řízení v podobě jeho opakování je pak právě jeho začlenění do fáze vyměřovacího řízení před vyměřením (dodatečným vyměřením) daně. Takto je zaručeno, že vytýkací řízení ve vztahu ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období bude zahájeno nanejvýš jedenkrát a že z hlediska časového se tak stane nejpozději před vyměřením (dodatečným vyměřením) daně prvoinstančním správcem daně.

Uvedeným výkladem rozšířený senát reflektuje i vztah mezi vytýkacím řízením a daňovou kontrolou. Již ve shora zmíněném usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, rozšířený senát vymezil některé rozdíly v povaze obou kontrolních postupů, když uvedl: „Vytýkací řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Nejedná se sice o oprávnění jít proti vůli kontrolovaného provádět zjišťování skutkového stavu v právní sféře kontrolovaného (tato oprávnění má správce daně v rámci daňového řízení v daňové kontrole, viz zejm. § 16 odst. 2 d. ř.), nicméně jde o oprávnění vyzvat kontrolovaného k doložení určitých skutečností.“ *Ve vztahu k určité daňové povinnosti lze v případě, že vyměřovací řízení bylo zahájeno podáním daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání, provést jak vytýkací řízení, tak daňovou kontrolu (viz v podrobnostech dále).*

Časové parametry daňové kontroly jsou na jedné straně vymezeny vznikem daňové povinnosti, jejíž základ [...] se kontroluje, případně [...] okamžikem vzniku okolností rozhodných pro stanovení daně [...], a na straně druhé prekluzí práva vyměřit či doměřit daň (§ 47 d. ř.), přičemž jiné časové omezení není dáno. Z toho mj. plyne, že daňovou kontrolu lze za splnění dalších podmínek zahájit výjimečně i před vznikem daňové povinnosti, v průběhu vyměřovacího řízení prvoinstančního, v průběhu odvolacího řízení či po vyměření nebo dodatečném vyměření daně. Časové parametry vytýkacího řízení jsou naopak podstatně omezenější – může být zahájeno nejdříve po podání daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání [...] a nejpozději předtím, než dojde k aktu vyměření daně správcem daně první instance, tj. zejména k vydání platebního výměru. Okamžik vyměření daně (vydání rozhodnutí) prvoinstančním správcem daně (a nikoli okamžik pravomocného vyměření či doměření daně) je rozhodný proto, že právě jím končí ve své věcné podstatě vyměřovací řízení [...]. Odvolací řízení jako relativně samostatná [...] fáze procesu vedoucího k vyměření daně již není součástí vyměřovacího řízení, jak je upraveno v části třetí daňového řádu, a pokud je odvolání podáno, nikdy již nemůže zpětně dojít k novému vyměřovacímu řízení, neboť veškeré sporné otázky se musí vyřešit v řízení odvolacím, v němž samozřejmě může dojít i ke změně výše daňové povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, usnesení téhož senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, a usnesení téhož senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publ. pod č. 1997/2010 Sb. NSS).

Z výše uvedeného vyplývá, že za určitých okolností by časové parametry obou kontrolních postupů správci daně umožňovaly volbu mezi nimi a že dokonce by bylo možno uvažovat o jejich současném uplatnění. Něco takového však není přípustné. V první řadě je předtím, než se vůbec bude řešit otázka, který z postupů uplatnit, nutno postavit na jisto, že u obou z nich jsou splněny nejen časové, ale i další (věcné) podmínky pro jejich uplatnění. Není však v pravomoci rozšířeného senátu, aby se jimi v tomto rozhodnutí zabýval, neboť by tím již vybočil z mezí posuzování rozhodných právních otázek. I pokud by byly časové a věcné podmínky pro uplatnění obou kontrolních postupů současně splněny, nelze je uplatnit současně, nýbrž je nutno zvolit jen jeden z nich, a sice ten, který vzhledem k okolnostem nejlépe odpovídá principu zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenému v § 2 odst. 2 d. ř., podle něhož [s]právci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. *Jelikož vytýkací řízení opravňuje správce daně toliko k tomu, aby daňový subjekt vyzval k doložení určitých skutečností, zatímco daňová kontrola umožňuje i značně intenzívní zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu, bude zpravidla na místě nejprve zahájit vytýkací řízení, zatímco rovnou přistoupit k daňové kontrole bude zpravidla na místě jen tam, kde bude mít správce daně dobré důvody k domněnce, že vytýkací řízení by k dosažení účelu daňového řízení nepostačovalo (například proto, že součinnost daňového subjektu není pravděpodobné očekávat, či proto, že bez neprodleného zahájení daňové kontroly by daňový subjekt mohl uzpůsobit určité skutečnosti či doklady tak, že by mu to mohlo napomoci k vyhnutí se daňové povinnosti či k jejímu neoprávněnému snížení).*“ (zdůrazněno dodatečně)

Ve světle těchto závěrů rozšířeného senátu je zřejmé, že správce daně nemohl v rámci jím prováděného vytýkacího řízení provést dokazování v rozsahu potřebném ke

zjištění výše daně a ani ho tudíž neprováděl, když žalobce ani po výzvách ze dne 21. 8. 2008 a ze dne 2. 1. 2009 stěžovateli účetní a jiné doklady, které byly podle stěžovatele nezbytné pro správné stanovení daně, nepředložil. Stěžovatel přitom nemohl zjišťovat skutkový stav v právní sféře žalobce proti jeho vůli; takové oprávnění mu ze zákona svědčilo až v posléze zahájené daňové kontrole. Stěžovatel tedy předmětnou daň vyměřil v žalobcem deklarované výši, byť si byl vědom toho, že žalobce v daňovém přiznání vůbec nepřiznal příjmy z podnikání podle § 7 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tak postupoval z toho důvodu, že po provedeném vytýkacím řízení neměl k dispozici žádné konkrétní důkazní prostředky, z nichž by vyplýval závěr, že daň měla být vyměřena v jiné výši, než jak žalobce uvedl v daňovém přiznání. Konkrétní doklady či účetnictví žalobce stěžovatel z vlastní iniciativy, jak již bylo řečeno, prověřovat nemohl.

Zároveň je vhodné připomenout, že v rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, publikovaném pod č. 1872/2009 Sb. NSS, dospěl zdejší soud k závěru, podle kterého zahájení vytýkacího řízení podle zákona o správě daní představovalo absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní, tj. pro konkludentní vyměření daně. Je pravdou, že Ústavní soud v nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I.ÚS 3244/09, vyvodil z uvedeného pravidla výjimku, když judikoval, že konkludentní vyměření daně podle její výše deklarované v daňovém přiznání (alespoň v případech, kdy je v něm uplatňován nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty) nastává v případě, kdy sice dojde k zahájení vytýkacího řízení, nicméně daň není správcem daně vyměřena do uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení podle § 47 zákona o správě daní. Tento závěr Ústavního soudu ovšem nic nemění na tom, že nedošlo-li k prekluzi daně, byl správce daně v souladu s dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu vždy povinen po ukončeném vytýkacím řízení podle zákona o správě daní vydat platební výměr, a to i když dospěl k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání byly správné, pravdivé, průkazné či úplné (k tomu srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, oba dostupné na www.nssoud.cz). Bezprostřední navázání daňové kontroly na do té doby probíhající vytýkací řízení umožnil až § 90 odst. 3 nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.), účinného od 1. 1. 2011, zákon o správě daní však takovou možnost nestanovil. Ačkoli tedy rozšířený senát v citovaném rozhodnutí připustil možnost provedení daňové kontroly již před vyměřením daně, nemohl stěžovatel po té, co se již rozhodl vést nejprve vytýkací řízení, zahájit bezprostředně po jeho skončení daňovou kontrolu a byl naopak povinen i přes přetrvávající pochybnosti o správnosti deklarované daně nejprve vydat platební výměr, jímž žalobci vyměřil příslušnou daň v souladu s podaným daňovým přiznáním.

Nabízí se ještě otázka, zda stěžovatel za dané situace neměl namísto vytýkacího řízení rovnou zahájit daňovou kontrolu. Zde ovšem musí Nejvyšší správní soud opět odkázat na závěry rozšířeného senátu uvedené v citovaném usnesení. Nelze totiž pominout, že za dané situace byly podmínky pro postup podle § 43 zákona o správě daní splněny, tj. žalobce podal daňové přiznání, přičemž stěžovateli vznikly konkrétní pochybnosti o jeho správnosti a úplnosti. Stěžovatel tedy postupoval správně, když v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvenou v § 2 odst. 2 zákona o správě daní zvolil postup, který představoval méně intenzívní zásah do právní sféry žalobce, neboť se domníval, že žalobce k jeho výzvě příslušné daňové přiznání opraví, resp. doplní.

Stěžovateli nelze ani vytýkat, že po té, co žalobce jeho pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti příslušného daňového přiznání ani na výzvu ze dne 2. 1. 2009 neodstranil, nepostupoval podle § 44 odst. 2 zákona o správě daní a daň nevyměřil podle pomůcek. Vzhledem k tomu, že stěžovatel oprávněně předpokládal, že předmětnou daň bude možné stanovit v přesné výši na základě dokazování posléze provedeného v rámci daňové kontroly, nelze jeho postup, jímž šetřil práva žalobce, vykládat jako nesprávný.

Stěžovateli je ovšem nutné vytknout, že před vlastním vydáním platebního výměru výsledky vytýkacího řízení s žalobcem neprojednal a přitom ho neupozornil na přetrvávající pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti příslušného daňového přiznání (viz podrobněji k této otázce např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009 – 128, www.nssoud.cz). Tuto vadu řízení bude ovšem moci žalobce namítat v odvolání a případně i v následné žalobě proti rozhodnutí stěžovatele o věci samé, tato vada však nezakládá podle názoru Nejvyššího správního soudu sama o sobě nezákonnost zahájené daňové kontroly.

Stěžovateli vyplynul z rozsudku krajského soudu rovněž závěr, podle něhož sice zákon o správě daní připouští, aby pravomocně vyměřená daň byla následně změněna, má se tak však dít pouze za pomoci mimořádných opravných prostředků. Pokud krajský soud skutečně takto svou argumentaci uvedenou na straně 5 jeho rozsudku mínil, musel by i takový závěr Nejvyšší správní soud hodnotit ve shodě se stěžovatelem jako nesprávný. Zákon o správě daní v § 46 odst. 7 výslovně stanovil, že „*zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku*“. Ustanovení § 46 zákona o správě daní tedy předpokládalo jednak prvotní vyměření daně, a to ať již platebním výměrem nebo konkludentně (§ 46 odst. 5 cit. zákona), a dále i možnost dodatečného (tj. nového) vyměření daně (§ 46 odst. 7 cit zákona), pokud se původní vyměření ukázalo nesprávným např. na základě dodatečného daňového přiznání či daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahajována v drtivé většině případů až po vyměření daně (konkludentním nebo - méně často – provedeným platebním výměrem), lze souhlasit se stěžovatelem, že pravomocně vyměřená byla většina posléze kontrolovaných daňových povinností.

Jak dále zdejší soud zdůraznil v rozsudku ze dne 25. 10. 2007, č. j. 7 Afs 193/2006 - 79, dostupném na www.nssoud.cz, nemohlo tuto překážku založit ani samotné provedení vytýkacího řízení, neboť se jednalo pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení výše daně. Nejvyšší správní soud nicméně ve své judikatuře již připustil, že v některých situacích bylo možné spatřovat v pravomocném vyměření daně na základě platebního výměru vydaného po provedeném vytýkacím řízení překážku pro následné zahájení daňové kontroly. Jednalo se o případy, kdy správce daně již v rámci vytýkacího řízení učinil závěry ohledně konkrétní daňově relevantní skutečnosti, a to především na základě provedeného dokazování. V takovém případě bylo nepřípustné, aby takové závěry zpochybnil v následně prováděné daňové kontrole. Například v rozsudku ze dne 18. 11. 2010, č. j. 5 Afs 8/2010 - 138, dostupném na

www.nssoud.cz, zdejší soud shledal takovou překážku s ohledem na skutečnost, že správce daně v tehdy posuzované věci provedl vytýkací řízení, v němž prověřoval oprávněnost konkrétního odpočtu u zdanitelného plnění spočívajícího ve zprostředkování koupě lesa. Za účelem prověření skutečnosti, zda se vskutku jednalo o zprostředkování, provedl správce daně dokazování, a to výslechem svědka - jednatele společnosti, jenž měl být dle tvrzení daňového subjektu oním zprostředkovatelem. Na základě provedeného dokazování pak správce daně vystavil platební výměr v souladu s podaným daňovým přiznáním. Nejvyšší správní soud tehdy dospěl k závěru, že takové konkrétní skutkové a právní závěry nemohl správce daně posléze korigovat a měnit v rámci daňové kontroly, aniž by zároveň byly dány podmínky pro použití mimořádných opravných prostředků.

O takový případ se ovšem v nyní posuzované věci nejedná, neboť v daném případě stěžovatel k žádným konkrétním závěrům ohledně výše předmětné daně nedospěl a naopak zdůraznil, že takové závěry nebyl schopen učinit, protože žalobce k jeho výzvě nepředložil relevantní účetní a jiné doklady; stěžovatel pak v rámci vytýkacího řízení neměl zákonná oprávnění takové doklady zkontrolovat proti vůli žalobce.

Lze tedy uzavřít, že s ohledem na citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, a další zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu nelze v posuzované věci shledat v provedeném vytýkacím řízení ani následném vydání platebního výměru ze dne 10. 3. 2009, č. j. 23706/09/097910305961, překážku pro zahájení a provádění předmětné daňové kontroly, tj. kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, a to včetně kontroly skutečností, které stěžovatel považuje za podstatné pro stanovení dílčího základu daně z příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů. Krajský soud tudíž věc nesprávně posoudil, když dospěl k závěru, že předmětná daňová kontrola byla s ohledem na uvedené skutečnosti nezákonným zásahem.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 17. června 2011

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu