

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **G & C Pacific, a. s.**, se sídlem U Habrovky 247/11, Praha 4, zast. advokátkou JUDr. Kateřinou Tomkovou, se sídlem AK Lesnická 52, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 6. 2008, č. j. 30 Ca 72/2007 - 98,

t a k t o :

Věc **se p o s t u p u j e** rozšířenému senátu k dalšímu řízení dle ust. § 17 odst. 1 s. ř. s.

O d ů v o d n ě n í :

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“) bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2007, č. j. 17645/06-1300-708157, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 6. 10. 2006, č. j. 34303/06/294971/8277 ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 ve výši 921 381 Kč.

Krajský soud ve svém rozsudku dospěl k závěru, že ve věci došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, proto postupoval podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v rozsudku konstatoval, že v případě žalobce bylo vytykácí řízení zahájeno neoprávněně, tj. v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně konkludentně vyměřena. Vycházel přitom ze skutečnosti, že daňové přiznání za zdaňovací období březen 2005 bylo podáno dne 25. 4. 2005, což byl vzhledem k ust. § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) den vyměření daně. Krajský soud konstatoval, že pokud je daň pravomocně vyměřena, nelze zahájit vytykácí řízení ve smyslu ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní. Krajský soud tak uzavřel, že pokud správce daně nestihne, tak jak tomu bylo v tomto případě, zahájit vytykácí řízení ještě předtím, než je daň pravomocně vyměřena, tj. před zákonným nastoupením fikce dle § 46 odst. 5 cit. zákona, pak lze případné neshody odstranit až v rámci daňové kontroly, tedy po vyměření daně. Správce daně vydal výzvu dle § 43 cit. zákona až dne 26. 5. 2005, tedy již po vyměření daně. Tím, že nebylo v řízení postupováno v souladu s ust. § 16 cit. zákona, byla, dle názoru soudu, porušena v neprospěch žalobce ustanovení o řízení v takové míře, že to mohlo mít vliv na zákonitost rozhodnutí ve věci samé. Soud dále uzavřel, že vzhledem k neoprávněnosti vytykácího řízení, považuje za nadbytečné zabývat se tvrzeními účastníků o správnosti a úplnosti dokazování a hodnocení důkazů.

Proti zrušujícímu rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Především nesouhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že vytykáací řízení bylo zahájeno protiprávně, tj. v době, kdy předmětná daň byla již daní pravomocně vyměřenou. Stěžovatel konstatuje, že v § 46 odst. 5 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků je konstruována fikce časového okamžiku vyměření daně jako určitý stav, ze kterého se v právním předpise vychází, i když je jinak zřejmé, že neodpovídá skutečnosti. Fikce vyměření dle § 46 odst. 5 cit. zákona může nastat pouze za předpokladu, že se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené daňovým subjektem v přiznání. Ke zjištění, zda je tato podmínka – pro nastoupení fikce – naplněna, může správce daně dospět až na základě výsledků vyměřovacího řízení. Ze spisového materiálu je však zřejmé, že správce daně nedospěl k závěru, že se vyměřená daň nemá odchylvat. Nebyla-li proto naplněna podmínka pro užití zákonné fikce, nemohlo dojít k vyměření dle § 46 odst. 5 cit. zákona. To, že v případě žalobce nebude uvedené ustanovení aplikováno, se žalobce dozvěděl již 24. 5. 2005, kdy bylo u něj provedeno místní šetření. Namísto byly prověřeny doklady o dodání zboží do jiného členského státu EU, porovnáním těchto dokladů s údaji v souhrnném hlášení k předloženému daňovému přiznání za 1. čtvrtletí 2005, pak vznikly správci daně pochybnosti, které následně konkrétně vyjádřil ve výzvě k jejich odstranění ze dne 26. 5. 2005. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v daném případě byla daň vyměřena již dne 25. 4. 2005 a výzva vydaná dle § 43 zákona o správě daní dne 26. 5. 2005 byla proto nezákonná.

Stěžovatel ve druhé námitce uvádí, že v zákoně o správě daní do účinnosti novely provedené zákonem č. 270/2007 Sb. nebyla upravena lhůta pro zahájení vytykáacího řízení, které je součástí řízení vyměřovacího. Podle názoru stěžovatele je správce daně při vyměření daně limitován pouze lhůtou dle § 47 zákona o správě daní, popř. ve zvláštním daňovém zákoně; jeho povinností je proto zahájit vytykáací řízení včas tak, aby vyměřovací řízení bylo ukončeno pravomocně před uplynutím lhůty dle § 47 cit. zákona. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 53, z něhož vyplývá, že okamžik zahájení vytykáacího řízení je věcí správce daně. Poukazuje rovněž na závěry, které soud dovodil, a to, že...*„je pravda, že se daňový subjekt, poté, co splnil svoji povinnost podat daňové přiznání, ocitá v nejistotě, zda bylo vyměřeno konkludentně v souladu s daňovým přiznáním nebo zda se tak teprve stane nebo zda správce daně vyměří daň vyšší, nebo zda hodlá zahájit vytykáací řízení. Tebdy je účelné nahlédnout do spisu nebo požádat o zaslání platebního výměru...“* Stěžovatel proto odmítá stanovisko žalobce uvedené již v žalobě, že vytykáací řízení musí správce daně zahájit vždy nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Tomuto názoru žalobce ostatně krajský soud nepřisvědčil, rovněž tak Nejvyšší správní soud, dle názoru stěžovatele, nezastává názor, že by správce daně při zahájení vytykáacího řízení byl limitován nějakou lhůtou. Pro úplnost stěžovatel podpůrně doplňuje, že i když je v současné době v zákoně o správě daní v ust. § 43 odst. 2 upravena lhůta pro zahájení vytykáacího řízení, je tato stanovena pouze pro případy, kdy má vzniknout přeplatek; pouze v těchto případech považoval zákonodárce za nutné upravit lhůtu pro zahájení vytykáacího řízení. V projednávané věci však žalobce vykazoval daňovou povinnost, nikoli nárok na odpočet, tedy ani by na daný případ uvedené ustanovení nedopadalo, resp. nebyla zde ani v době před novelou povinnost zahájit vytykáací řízení ve lhůtě do 30 dnů od podání daňového přiznání.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu o tom, že tím, že nebylo postupováno dle § 16 zákona o správě daní, nebyla tedy provedena daňová kontrola, došlo k porušení práv žalobce v takové míře, že by to mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Vytykáací řízení u žalobce proběhlo obdobně jako daňová kontrola, žalobce měl možnost realizovat všechna svoje práva, která mu přiznává § 16 cit. zákona – na tomto místě stěžovatel odkazuje na spisový materiál, z něhož je tato skutečnost nepochybná, rovněž tak z něj vyplývá, že žalobce řadu práv – předkládat a navrhnout důkazní prostředky, vyjadřovat

se ke zjištěným skutečnostem skutečně realizoval. Krajský soud ani nadto neuvádí, jaká konkrétní práva byla žalobci odepřena.

Předmětem sporného právního posouzení v projednávané věci je aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s uplatněním postupu dle § 43 cit. zákona.

Rozhodující senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci stran druhé námítky stěžovatele k závěru, který je odlišný od názoru, který stran lhůty pro zahájení vytykácího řízení vyslovil ve svém rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52 první senát.

V citovaném rozsudku, jehož se stěžovatel dovolává, a proto jej musí senát rozhodující brát v potaz, se uvádí: *...Je absurdní, pokud se žalobkyně domnívá (tato domněnka je zřetelnější ze žaloby – kasační stížnost je vsutku krajně strohá), že ke konkludentnímu vyměření daně dojde vždy, pokud se správci daně nepodaří nejen zahájit, ale též ukončit vytykácí řízení do konce následujícího zdaňovacího období (protože podle jejího názoru nastupuje pravidlo § 46 odst. 5 daňového řádu vždy, když v této lhůtě není vydán platební výměr). Ostatně stěžovatel se mylí i v tom, že rozhodnou dobou pro konkludentní vyměření daně je uplynutí následného daňového období, neboť podle § 46 odst. 5 daňového řádu rozhodným je poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, popř. den, kdy správci daně došlo opožděné podání daňového přiznání. Ačkoliv se vytvořila určitá správní praxe ohledně lhůt pro uzavření vytykácího řízení (srov. č. 605/2005 Sb. NSS), okamžik zahájení vytykácího řízení je věcí správce daně. V této věci ostatně nelze správci daně nic vytknout: výzvu k podání daňového přiznání adresoval žalobkyni jen týden po uplynutí zákonné lhůty pro podání daňového přiznání a vytykácí řízení zahájil rovněž krátce poté, co daňové přiznání obdržel. Nesmyslnost výkladu zastávaného žalobkyní vzrůstá ještě tím, že uzavření vytykácího řízení a následné vyměření daně ve značné míře závisí na daňovém subjektu a na jeho ochotě spolupracovat. Sluší se podotknout, že komunikace správce daně právě se žalobkyní nebyla vždy úspěšná, a to čistě z důvodů na straně žalobkyně (srov. doručování předvolání ze dne 14. 6. 2004 na adresu, ze které se jednatelka žalobkyně odstěhovala, aniž správci daně sdělila adresu novou). Výklad žalobkyně, který spojuje konkludentní vyměření daně s uplynutím určité lhůty bez ohledu na to, zda je správce daně s kvalitou a obsahem daňového přiznání srozuměn, by mohl inspirovat daňové subjekty k tomu, aby pokud možno přiznávali daň ve výši 0 Kč v poslední den pro podání daňového přiznání nebo opožděně. Takový výklad ovšem nelze přijmout a je nutno přisvědčit žalovanému a krajskému soudu. Konkludentní vyměření daně nastává pouze tam, kde správci daně nevzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání; vzniknou-li a vtělí-li je správce daně do výzvy podle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru.*

Je pravda, že se daňový subjekt poté, co splnil svou povinnost podat daňové přiznání, ocitá v nejistotě, zda bylo vyměřeno konkludentně v souladu s daňovým přiznáním, nebo zda se tak teprve stane, nebo zda správce daně vyměří daň vyšší, nebo zda hodlá zahájit vytykácí řízení. Tehdy je účelné buď nahlédnout do spisu, nebo požádat o zaslání platebního výměru (srov. Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem. 5. vydání, ANAG 2007, komentář k § 43). ...“

Podle zde vysloveného právního názoru je správce daně limitován při postupu dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní pouze lhůtou dle § 47 cit. zákona. Senát nyní ve věci rozhodující tento názor nesdílí.

Pátý senát předesílá, že není zde sporná skutečnost, zda zahájení vytykácího řízení již samo o sobě vylučuje možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. V této otázce lze odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (vše přístupno na www.nssoud.cz), např. již zmiňovaný rozsudek ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 -52: *„konkludentní vyměření daně nastává pouze tam, kde správci daně nevzniknou pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání; vzniknou-li a vtělí-li je správce daně do výzvy dle § 43 daňového řádu, může už k vyměření dojít jen formou platebního výměru...“*; rozsudek ze dne 15. 3. 2007,

č. j. 7 Afs 10/2006 - 57: „Zabájení vytykáčím řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Správce daně je tak po ukončeném vytykáčím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Tedy až den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb. (dnes § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.)“ nebo např. rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81 „Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyľuje 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. Zabájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytykáčím řízením a provádí další úkony, jimiž ověřuje vyšší deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat a vyměří daň v daňovém subjektem deklarované výši. Po takto zabájeném řízení vždy vydává platební výměr, kterým řízení končí s datem vyměření shodným s datem vydání platebního výměru. To platí i tehdy, je-li po provedeném vytykáčím řízení vyměřena daň ve shodné výši s daní uvedenou v daňovém přiznání. Není přitom vyloučeno, že správce daně dospěje ke shodné dani,; takový stav může nastat jednak v případě, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně údajů deklarovaných v přiznání unese anebo např. i na základě zcela jiných skutečností než těch, které byly v daňovém přiznání uvedeny.“

Není spornou ani skutečnost, že výzva vydaná dle § 43 zákona o správě daní musí obsahovat konkrétní pochybnosti, nikoli pouhý odkaz na podané daňové přiznání bez jakékoli specifikace pochybností, které má daňový subjekt ve vytykáčím řízení odstranit; zde lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 ze dne 8. 7. 2008 (in Sb. NSS 12/2008, též na www.nssoud.cz), v němž zdejší soud mimo jiné konstatuje:

(...) „Již ze samotného znění citovaného ustanovení § 43 odst. 1 d. ř. je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 d. ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž pochybnost správce daně o jejich daňově relevantních tvrzeních existuje, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti, která vyplývá z § 43 odst. 1 d. ř. Ve vztahu k jiným subjektům je postup správce daně podle § 43 odst. 1 d. ř. nezákonností, jež nemůže být podkladem pro následný postup proti daňovému subjektu (např. podkladem pro vyměření daně) a výjimečně může podle okolností mít i povahu nezákonného zásahu.

(...) „Existence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zabájení vytykáčím řízením. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujícího úsudku pracovníka správce daně“.

(...) „Je tedy povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje

na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová. Výjimkou by byla vylučně situace, kdy již přímo ze samotného obsahu daňového přiznání je patrná skutková okolnost, která zakládá pochybnost správce daně. Tak tomu může být zejména v případě početní nebo jiné podobné nesrovnalosti v daňovém přiznání, např. v matematických vztazích mezi údaji v jednotlivých řádcích daňového přiznání (typicky nesoulad v součtech určitých dílčích položek daňového přiznání) či tehdy, opomene-li daňový subjekt určitou kolonu daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla. I v takovém případě však musí správce daně ve výzvě podle § 43 odst. 1 d. ř. popsat uvedenou početní nebo jinou podobnou nesrovnalost tak, aby daňovému subjektu bylo zřejmé, v čem má spočívat.“

V projednávané věci však nebylo sporným ani to, zda žalobce byl ve výzvě ze dne 26. 5. 2005 dostatečně srozumitelně a jednoznačně seznámen s pochybnostmi správce daně, které měl odstraňovat, resp. tuto otázku nečinil spornou ani sám žalobce a krajský soud ji nezkoumal, když dospěl k závěru, že výzva byla podána pozdě, tudíž je nezákonná. Krajský soud se dále již proto nezabýval jejím samotným obsahem.

V nyní projednávané věci tak byly nastoleny dvě zásadní otázky.

Za prvé otázka, kterou řešil krajský soud, přitom na jejím zodpovězení odůvodnil svůj rozsudek, a to, 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 cit. zákona.

Ustanovení § 46 odst. 1 zákona o správě daní zní: „Podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána.“

Podle odst. 5 cit. ustanovení „Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.“

Správce daně může přistoupit ke stanovení základu daně a daně vždy až na základě výsledku vyměřovacího řízení. Vyměřovací řízení přitom zákon o správě daní upravuje v ust. § 40 an. Vyměřovací řízení stran podaného daňového přiznání je zahájeno dnem jeho podání. Správce daně poté může postupovat dvěma způsoby: 1) zahájí vytykácí řízení, zjistí-li důvody pro takový postup – tzn., že předpokládá, resp. má určité indicie a připouští, že daň nakonec bude vyměřena, resp. může být, od daně přiznané, vyměřena odlišně, 2) neshledá důvody pro které by měl vytykácí řízení zahájit a uplatní postup dle § 46 odst. 5 cit. zákona – tedy předpokládá, že daň vyměří ve stejné výši, v jaké si ji uvedl v daňovém přiznání sám daňový subjekt. Oba zvolené postupy se však navzájem vylučují. Jak již bylo uvedeno výše, zahájí-li správce daně vytykácí řízení, nelze poté uplatnit postup dle § 46 odst. 5 cit. zákona, a to ani tehdy, je-li daň po skončeném vyměřovacím řízení shodná s daní přiznanou. Stejně tak bylo-li již vyměřeno postupem dle § 46 odst. 5 cit. zákona, nelze již vydat výzvu dle § 43 cit. zákona, neboť vydání této výzvy (vytykácí řízení) předchází samotnému vyměření daně.

Druhou zásadní otázku, a to, zda zákon správce daně limitoval lhůtou (v rozhodném období), ve které musí zahájit vytykácí řízení, předestřel stěžovatel v kasační stížnosti.

Podle čl. 1 odst. 1 Ústavy je Česká republika právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Součástí pojmu právního státu v jeho soudobém chápání je vyloučení libovůle při výkonu veřejné moci. Proto se také o právech a povinnostech v moderním státě zpravidla rozhoduje vydáváním formalizovaných individuálních aktů aplikace práva zákonem stanoveným procesním postupem a za zákonem stanovených podmínek.

Oprávnění správce daně, kterými v rámci výkonu veřejné správy disponuje, mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení. Tato musí být vždy interpretována ústavně konformním způsobem tak, aby byla zaručena předvídatelnost procesních postupů a rozhodovací praxe orgánů veřejné moci.

Daňový subjekt, který podá daňové přiznání, v němž uvede určitou daňovou povinnost, musí mít přiměřenou jistotou o tom, jak a kdy bude stát zasahovat do jeho právní sféry. Stát si jistě může stanovit relativně široce pojatý systém výběru toho, kdo bude podroben kontrole a kdo nikoli a co bude kontrolováno, ovšem jen za předpokladu, že takovýto systém bude založen na jednoznačných a transparentních procesních pravidlech umožňujících kontrolovanému subjektu účinně hájit a uplatňovat svá práva.

Lhůtu pro vyměření daně, s níž je nadto spojena prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Nelze proto tuto lhůtu odvozovat od skutečnosti zcela nepředvídatelné a připustit, aby jakýkoli počátek běhu lhůty, s níž jsou spojeny hmotněprávní důsledky, dopadající do majetkové sféry daňového subjektu, bylo lze ponechat zcela na libovůli správce daně.

Jak uvedl zdejší soud již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, „...aplikace a interpretace práva není toliko formální proces, nýbrž v sobě zahrnuje hodnotící postupy v souvislosti se společenským řádem společnosti, především v souvislosti se systémem právem chráněných hodnot“.

Pátý senát přistoupil k výkladu ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní konformnímu s účelem a smyslem daňového řízení a se zřetelem na relevantní právní principy a dospěl k názoru, že z ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní nelze dovodit jinak, než že konkludentní vyměření daně nastane vždy v těch případech, nesdělí-li správce daně daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti daňového přiznání, resp. neuplatní-li postup dle § 43 cit. zákona, a to nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Jiného rozumného důvodu, pro který byla stanovena tato lhůta v cit. ustanovení, senát neshledal. Neumožňuj-li zákon, aby daňový subjekt mohl o vydání platebního výměru (deklaratorního) požádat i kdykoli později, než do konce příštího zdaňovacího období, je nutno dospět k závěru, že nejpozději v této lhůtě musí být postaveno na jisto, zda správce daně dosud daň nevyměřil a uplatní postup dle § 43 cit. zákona, anebo zda již vyměřeno bylo dle § 46 odst. 5 cit. zákona. Nelze totiž odhlédnout od toho, že i daňový subjekt je do určité míry chováním správce daně limitován v uplatnění svých práv (viz srovn. např. § 41 odst. 1 in fine, § 34 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Nelze, dle názoru předkládajícího senátu, má-li být dostáno ústavní principům, jichž se zdejší soud ve své judikatuře dovolává, odkázat daňový subjekt, hodlá-li tento v řízení uplatňovat práva, která mu ze zákona svědčí, resp. splnit svou zákonnou povinnost, přitom se však ocitá v nejistotě, zda tak učinit již může, či ještě nikoli, na možnost nahlédnout kdykoli u správce daně do svého spisu. Vyměření daně musí být provedeno způsobem transparentním, nevzbuzujícím pochybnosti o tom, zda již tak učiněno bylo, či nikoli nebo zda tak teprve bude učiněno někdy v budoucnu, přitom tato skutečnost je závislá toliko na vůli správce daně.

Podmínky zakládající daňovou povinnost musí být stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Připuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu (viz Nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, zveřejněný pod č. 14 na str. 103 ve sv. 17 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Jakkoli lze připustit, že právní úprava obsažená v § 46 odst. 5 zákona o správě daní není zcela jednoznačná a může navozovat několik výkladů, jak již uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06: „*v právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny).*“

Změna ustanovení § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků provedená novelou č. 270/2007 Sb., na kterou stěžovatel poukazuje, nemá přitom na posouzení věci žádný vliv. Uvedené ustanovení obsahuje speciální postup při vyměření daně pro případy, kdy v podaném daňovém přiznání je nárokován přeplatek, o jehož vrácení správce daně má rozhodovat. Nadto uvedené ustanovení na výše vyslovených závěrech ničeho nemění, pouze postup správce daně, který nyní pátý senát vyslovil, potvrzuje. Ust. § 46 odst. 5 cit. zákona, které je předmětem sporného výkladu však upravuje vyměření daně obecně. Nejvyšší správní soud ve svém usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102 nadto konstatoval, že „*...uvedený legislativní vývoj naznačuje, že zákonodárce neměl zájem zjednodušit pozici správce daně ve vytýkáčím řízení, naopak, měl zájem na zvýšení právní jistoty daňových subjektů a na zvýšení jejich procesního komfortu. Mimo jiné i ve světle tohoto legislativního vývoje by bylo zcela absurdní, aby Nejvyšší správní soud předchozí znění § 43 odst. 1 d. ř., jež se ve svém podstatném obsahu neliší od znění, které přinesla zákonná úprava vyhlášená pod č. 270/2007 Sb., vykládal v rozporu s jeho zněním tak, aby k tíži daňových subjektů připustil, že správce daně může zahájit vytýkáčím řízení i tehdy, není-li splněna základní vstupní podmínka předepsaná zákonem.*“

Ve výkladu ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní se nyní rozhodující senát hodlá od právního závěru učiněném v rozsudku NSS ze dne 19. 9. 2007, č. j. 1 Afs 51/2007 - 52 odchýlit, proto věc předkládá k rozhodnutí rozšířenému senátu.

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

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Marie Turková, JUDr. Miluše Došková a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1 s. ř. s.).

V Brně dne 5. února 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu