



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **ČSAD Karviná, a. s.**, se sídlem Karviná, Bohumínská 1876/2, zastoupeného společností FSG Finaudit, s. r. o., daňovým poradcem se sídlem Olomouc, Třída Svobody 645/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2016, č. j. 22 Af 48/2013-38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2016, č. j. 22 Af 48/2013-38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2013, č. j. 4016/16/5000-14304-711359. Tímto rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), vydanému Finančním úřadem v Karviné (dále jen „správce daně“) dne 18. 6. 2009, č. j. 52068/09/367910804138 (dále jen „platební výměr“), jímž správce daně žalobci vyměřil nadměrný odpočet daně za zdaňovací období měsíce května roku 2008 ve výši 3.311.177 Kč (tj. o 1.406.000 Kč méně než daňový subjekt uplatnil v daňovém přiznání), a tento platební výměr potvrdil. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 14. 1. 2016, č. j. 22 Af 48/2013 – 38, (dále též jen „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud ve výše citovaném rozsudku nejprve shrnul dosavadní průběh daňového i soudního řízení, neboť o věci rozhodoval již podruhé. Zrekapituloval, že žalobce v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce května roku 2008 uplatnil nárok na nadměrný odpočet ve výši 4.717.177 Kč. Správci daně však vznikla pochybnost o správnosti a úplnosti údajů v daňovém přiznání, a proto vydal dne 15. 7. 2008 pod č. j. 73716/08/367910/0334 výzvu k odstranění pochybností (dále též jen „výzva k odstranění pochybností“), kterou bylo zahájeno vytýkáací řízení. V rámci tohoto vytýkáacího řízení byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet, snížený o 1.406.000 Kč oproti daňovému tvrzení. Proti tomuto výměru podal žalobce neúspěšně

odvolání a posléze žalobu ke krajskému soudu. Ten v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, rozhodnutí žalovaného zrušil; důvodem zrušení byla nezákonnost výzvy k odstranění pochybností, kterou krajský soud posoudil ve světle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaného pod č. 1729/2008 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>), jako nedostatečně konkrétní. Žalovaný po vrácení věci vydal novou výzvu k odstranění pochybností, maje za to, že tímto způsobem došlo ke zhojení vytykánych vad předcházejícího daňového řízení. Krajský soud s odkazem na přechodné ustanovení § 264 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a § 43 odst. 2 a § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a rovněž s připomenutím usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikovaného pod č. 2137/2010 Sb. NSS, však dospěl k závěru, že takový postup nebyl možný. Upozornil, že vytykáací řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, a proto je uplatnitelné jen v případech, kdy bylo takové řízení zahájeno na základě daňového přiznání či hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že zahájení vytykáacího řízení je vázáno na zákonnou lhůtu, platí, že není-li v této lhůtě zákonným způsobem zahájeno, nevyvolává právní účinky (ve vztahu k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření daně) a nelze k němu přihlížet. Konstatoval tedy, že v souzené věci došlo k vyměření daně konkludentně a pokračování vytykáacího řízení a zhojení jeho vad není možné.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nejprve napadá závěr krajského soudu, že pokud není vytykáací řízení zahájeno zákonným způsobem ve lhůtě uvedené v § 43 odst. 2 ZSDP, nevyvolává žádné právní účinky. Apeluje na rozlišování pojmů *nicotnost*, *neplatnost* a *nezákonnost* rozhodnutí, které nelze vzájemně směřovat, a v tomto směru odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, který rozdíl mezi uvedenými pojmy vysvětluje. Konstatoval-li tedy krajský soud, že vytykáací řízení bylo zahájeno (nikoli, že vůbec zahájeno nebylo) nezákonným způsobem (tj. nedostatečně konkrétní výzvou), pak se nemohlo jednat o akt nicotný, který by žádné právní účinky nevyvolával, ale o akt vadný, který právní účinky má a jehož vadnost může být v dalším průběhu řízení zhojena; tento náhled potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70. S odkazem na díkci § 43 odst. 1 ZSDP stěžovatel uvádí, že povaha vytykáacího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem je právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je tato pochybnost spojena. Smysl požadavků kladených na obsah výzvy k odstranění pochybností tak směřuje k tomu, aby daňový subjekt byl schopen na pochybnosti správce daně odpovědět a předložit důkazní prostředky. Stěžovatel je přesvědčen, že v souzené věci byla povaha vytykáacího řízení naplněna, neboť správce daně a žalobce spolu za účelem odstranění vyjádřených pochybností komunikovali, a z této komunikace nevyplývá, že by žalobce snad nebyl srozuměn s pochybnostmi a právním názorem správce daně. Stěžovatel dodává, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, má svou relevanci i po rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, protože zatímco rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí ze dne 31. 7. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, pamatuje na situace, kdy výzva (navzdory nedostatkům v její určitosti) vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu. Stěžovatel se nadto domnívá, že mohl zhojit vady zahájeného vytykáacího řízení v řízení odvolacím, neboť neměl možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Taková možnost je totiž omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí vůbec nemělo být vydáno a kdy odvolací orgán současně se zrušením rozhodnutí rozhodne o zastavení řízení

pokračování

(svůj názor stěžovatel opírá o usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Vydáním výzvy podle § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 daňového řádu tedy odvolací orgán zhojil vady výzvy vydané podle § 43 odst. 1 ZSDP, a tím pádem i vady zahájeného vytykácího řízení.

Stěžovatel se dále neztotožňuje s krajským soudem, pokud jde o názor, že lhůta uvedená v § 43 odst. 2 ZSDP je lhůtou prekluzivní, po jejímž uplynutí již nelze k podanému daňovému přiznání zahájit vytykácí řízení a jejímž uplynutím automaticky nastává konkludentní vyměření daně dle § 46 odst. 5 téhož zákona. Má za to, že lhůta upravená v § 43 odst. 2 ZSDP je lhůtou pořádkovou, jejímž nedodržením správce daně nepozbývá oprávnění zahájit postup k odstranění pochybností, byť se nebude jednat o správný úřední postup. Právní názor, že pouhým uplynutím lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP nedochází automaticky ke konkludentnímu vyměření daně, je potvrzen judikaturou správních soudů (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 - 30, a ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 - 83, nebo usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147). Stěžovatel dodává, že k zániku práva na základě prekluze je třeba splnění dvou předpokladů: jednak uplynutí zákonem stanovené doby, jednak neuplatnění práva v této době. V případě § 43 odst. 2 ZSDP nejsou s nedodržením třicetidenní lhůty *ex lege* spojeny následky v podobě zániku práva zahájit vytykácí řízení a konkludentního vyměření daně.

Stěžovatel konečně upozorňuje, že ve svém prvním rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, krajský soud neargumentoval tím, že by vydáním vadné výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP a následně uplynutím třicetidenní lhůty došlo ke konkludentnímu vyměření daně dle § 46 odst. 5 ZSDP. Navíc, v tomto rozsudku stěžovatele zavázal, aby daňové řízení zopakoval. Závěr o konkludentním vyměření daně krajský soud vyslovil teprve v rozsudku nyní napadeném kasační stížností. Stěžovatel tedy postupoval plně v souladu s pokynem krajského soudu uvedeném v prvním rozsudku, avšak vzhledem k tomu, že odvolací daňové řízení neumožňuje napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit prvostupňovému správci daně k novému řízení (tj. neumožňuje řízení zopakovat), sám odstranil vytykané vady prvostupňového řízení postupem podle § 115 odst. 1 daňového řádu, a v daňovém řízení pokračoval. Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně trvá na tom, že pokud výzva k odstranění pochybností obsahovala pouhé konstatování, že „*částka přijatých zdanitelných plnění uvedená na ř. 310 DAP se výrazně odlišuje od částek vykázaných na ř. 310 za období od ledna do dubna 2008*“, nelze ji považovat za dostatečně konkrétní. Správce daně takto pouze popsal skutkový stav, ale nijak neidentifikoval pochybnosti, které mu na jeho podkladě vznikly. Vzhledem k tomu, že pochybnosti nebyly sděleny ani v minimálním rozsahu, nelze hovořit ani o nedostatečné míře určitosti této výzvy. Oporu žalobce nachází v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, nebo v rozsudku tohoto soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 - 40; tato rozhodnutí pak staví do kontrastu s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, v němž správce daně pochybnosti ve výzvě sdělil, byť nedostatečně konkrétně. Právě z naposledy uvedeného rozsudku vyšel krajský soud v souzené věci, bez ohledu na to, že nyní vůbec nedošlo ke sdělení pochybností. Co se týče následků nezákonné výzvy, upozorňuje žalobce především na to, že po vrácení věci měl stěžovatel postupovat podle daňového řádu, nikoli podle ZSDP (viz § 264 daňového řádu). Podle daňového řádu sice může odvolací orgán provádět dokazování k odstranění vad řízení (§ 115 odst. 1 daňového řádu), nikoli však odstranit jakoukoli vadu řízení. Není proto možné, aby odvolací orgán vydal výzvu, jež by zhojila nezákonnost výzvy zahajující vytykácí řízení (postup k odstranění pochybností), neboť se nejedná o provádění dokazování k odstranění vad řízení. Stejně tak žalobce nesouhlasí s názorem, že vydáním nezákonné výzvy

je zahájeno daňové řízení, neboť takový přístup by kolidoval s obecnými právními zásadami a ústavně zaručenými právy. Trvá na tom, že takové řízení nelze ani doplňovat v rámci řízení odvolacího. Co se týče konkludentního vyměření daně, tento institut byl upraven v § 46 odst. 5 ZSDP; pokud správce daně ve třicetidenní lhůtě nevydal výzvu zahajující postup k odstranění pochybností se všemi zákonem vymezenými náležitostmi, došlo k naplnění podmínek pro konkludentní vyměření daně. Jak ale uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publikovaném pod č. 2137/2010 Sb. NSS, vytýkáací řízení je nástrojem řízení vyměřovacího, který může být uplatněn pouze v případech, že vyměřovací řízení bylo ohledně konkrétní daně zahájeno na základě daňového přiznání nebo hlášení nebo dodatečného daňového přiznání podaného daňovým subjektem. Vytýkáací řízení naopak nelze zahájit a vést poté, co již došlo k vyměření daně, včetně vyměření konkludentního podle § 46 odst. 5 ZSDP. Navíc, postup k odstranění pochybností není upraven shodně jako vytýkáací řízení, a proto není možné argumentovat odbornou literaturou či judikaturou vztahující se k institutu posledně uvedenému. Příležitost judikatury rozporuje žalobce i ve vztahu k dalším dílčím úvahám stěžovatele. Uvádí, že v případě o němž bylo rozhodováno rozsudkem tohoto soudu ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014 - 30, zahájil správce daně daňovou kontrolu ihned, čili daň nemohla být vyměřena konkludentně. V rozsudku ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 - 83, zase Nejvyšší správní soud dovodil, že se správce daně nemůže dovolávat konkludentního vyměření daně v situaci, kdy daň sám nevyměří. Na rozdíl od stěžovatele trvá žalobce také na tom, že lhůta uvedená v § 43 odst. 2 ZSDP je lhůtou prekluzivní. Konečně, co se týče pokynu k opakování daňového řízení, který dal stěžovateli krajský soud v pořadí prvním rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, žalobce je přesvědčen, že k tomuto příkazu stěžovatel přistoupil nesprávně. Z citovaného rozsudku plyne požadavek „zopakovat daňové řízení“, nikoli „doplnit nezákonně zahájené vytýkáací řízení v rámci řízení odvolacího“. Krajský soud ve svém rozsudku nekonstatoval ani to, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně, a ani neřešil žádné souvislosti a následky svého rozhodnutí; ty měl zohlednit stěžovatel při své činnosti. I kdyby však krajský soud konstatoval, že k vyměření daně došlo, neznamenalo by to, že by nebylo možné zopakovat daňové řízení. Prvoinstančnímu orgánu proto nic nebránilo v zahájení daňové kontroly. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Dříve, než Nejvyšší správní soud přejde k věcnému projednání jednotlivých argumentů kasační stížnosti, považuje za vhodné alespoň stručně shrnout skutkové pozadí souzené věci a dosavadní průběh řízení před správcem daně a žalovaným (stěžovatelem). Ze správního spisu vyplývá, že dne 29. 4. 2008 uzavřel žalobce (jako kupující) se společností Inwenta Trading s. r. o. (jako prodávajícím) kupní smlouvu na technologii čerpací stanice pro výdej PHM (za kupní cenu 12.000.000 Kč a DPH ve výši 19 % ve výši 2.280.000 Kč), a dále téhož dne kupní smlouvu se společností Bench Development, s. r. o. (jako prodávajícím), jejímž předmětem byly blíže specifikované pozemky a stavby (za cenu 4.500.000 Kč osvobozené od daně, základ daně 7 500 000 Kč a daň ve výši 1.425.000 Kč). Tato plnění pak žalobce promítl do daňového přiznání k DPH za měsíc květen roku 2008 (podaného dne 17. 6. 2008). Dne 15. 7. 2008 vydal správce daně *výzvu k odstranění pochybností*, v níž (kromě citace relevantních zákonných ustanovení a závěrečného poučení) uvedl, že „*po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty (...) vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu B. přiznání, neboť částka přijatých zdanitelných plnění uvedená v ř. 310 DAP se výrazně odlišuje od částek*

pokračování

vykázaných v ř. 310 za období od ledna do dubna 2008.“ Vyzval proto žalobce, aby se ke vzniklým pochybnostem nejdéle do 15 dnů ode dne doručení této výzvy vyjádřil a prokázal rozhodné skutečnosti písemně nebo ústně do protokolu u správce daně a rovněž aby předložil evidenci podle § 100 zákona o DPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k údajům potřebným ke správnému stanovení daňové povinnosti. Na základě předložených kupních smluv, ústních jednání, provedených dožádání i součinnosti třetích osob pak správce daně zjistil, že v průběhu tří let před prodejem kiosku čerpací stanice a budovy čistírny odpadních vod nebylo na tyto stavby vydáno kolaudační rozhodnutí (tato kolaudační rozhodnutí byla vydána již dne 3. 3. 1992 a 8. 5. 1991). Z uvedeného důvodu nabyl pochybnosti o správnosti uplatnění základní sazby daně u prodeje staveb a jejich příslušenství (viz smlouva se společností Bench Development, s. r. o.), neboť byl-li převod výše uvedených staveb, včetně jejich příslušenství, uskutečněn po uplynutí tří let od kolaudace, jednalo se o plnění osvobozené od DPH (§ 56 odst. 1 zákona o DPH). Žalobce se naopak domníval, že uvedená pochybení jsou na straně prodávajícího (tj. společnosti Bench Development, s. r. o.), a měl současně za to, že tehdy účinný § 72 odst. 6 zákona o DPH mu nedával žádné možnosti, jak provést opravu vystaveného daňového dokladu, v němž prodávající neuplatnil osvobození od DPH.

Přejde-li Nejvyšší správní soud k jednotlivým stížnostním námitkám, na prvním místě se musí zabývat dopadem přechodného ustanovení § 264 odst. 1 a 2 daňového řádu. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Podle § 264 odst. 2 daňového řádu věty první před středníkem dále platí, že *právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.*

Aplikuje-li Nejvyšší správní soud uvedené přechodné ustanovení na souzenou věc, nelze dospět k jinému závěru, než že po vrácení věci krajským soudem měl stěžovatel postupovat podle ustanovení daňového řádu, nikoli podle ustanovení ZSDP. Vše přitom nasvědčuje tomu, že se tak stalo: „*výzva k prokázání skutečností*“, za pomoci níž se stěžovatel snažil odstranit vady původní výzvy k odstranění pochybností, byla vydána v režimu § 98 odst. 1 daňového řádu a rovněž při dalších procesních krocích a úkonech postupoval stěžovatel podle tohoto zákona. Vyplyvá-li dále z § 264 odst. 1 daňového řádu, že se dosavadní postupy dokončí podle ustanovení daňového řádu, která jsou svou povahou nejbližší postupům upraveným v ZSDP, opět není pochyb o tom, že institutem nejbližším vytýkácímu řízení, upravenému v § 43 ZSDP, je postup k odstranění pochybností, zakotvený v § 89 an. daňového řádu. Oba instituty vykazují řadu společných rysů, byť nová právní úprava doznala drobných změn; jedním z rozdílů je například možnost ukončit postup k odstranění pochybností i jiným způsobem než vydáním rozhodnutí o dani, například zahájením daňové kontroly, na což poukázal i žalobce.

S přihlédnutím k ustanovení § 264 odst. 2 věta první před středníkem daňového řádu, dospívá dále Nejvyšší správní soud k závěru, že účinky výzvy vydané v režimu § 43 ZSDP se posoudí podle předchozího procesního předpisu, tedy podle § 32 odst. 7 ZSDP. Naposledy zmíněné ustanovení stanovilo, že *chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí; splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.* Dále podle § 43 odst. 1 ZSDP platilo, že *vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto*

pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti osvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

V usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, se rozšířený senát zdejšího soudu zabýval nezbytnými náležitostmi výzvy podle § 43 odst. 1 ZSDP a vyslovil, že v ní musí být „*vedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá*“, přičemž „*výjimkou by byla výlučně 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 kolonku daňového přiznání vyplnit, ač by vzhledem k okolnostem být vyplněna měla.*“ Současně však Nejvyšší správní soud například ve svém pozdějším rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117, konstatoval, že „*pro zákonný průběh vytykácího řízení je podstatná rovněž součinnost správce daně a daňového subjektu*“. Za nepřipustně formální označil „*přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytykácího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytykácí řízení.*“ Jinými slovy, povaha vytykácího řízení je založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem je právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena; pouze pokud je daňovému subjektu sdělena podstata pochybností, může na tyto pochybnosti adekvátně reagovat a pokusit se je rozptýlit. Právě proto také § 43 odst. 1 ZSDP předepisovalo, že vedle toho, že správce daně musí relevantní pochybnosti mít, musí je rovněž daňovému subjektu sdělit, a to zákonem předepsaným způsobem, který umožňuje naplnit smysl a účel vytykácího řízení. V této jeho fázi je jím především vytvoření možnosti pro daňový subjekt, aby na podezření správce daně reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniklé nejasnosti či nesrovnalosti týkající se jeho daňové povinnosti vysvětlil, respektive odstranil.

Obrátí-li Nejvyšší správní soud pozornost zpět k nyní souzenému případu, pak *výzva k odstranění pochybností* ze dne 15. 7. 2008 skutečně obsahovala pouhý stručný odkaz na řádek č. 310 daňového přiznání, aniž by v podrobnostech osvětlovala, jaké konkrétní pochybnosti správci daně vyvstaly a jakým způsobem je má žalobce vyvrátit. Ani předložený správní spis nevbuzuje jistotu, zda žalobce požadavku správce daně skutečně porozuměl. Nejasnosti ohledně kvality vzájemné interakce žalobce a správce daně jdou proto k tíži daňových orgánů a Nejvyšší správní soud, ve shodě s výše citovanou ustálenou judikaturou, dospívá ke shodnému závěru jako krajský soud v jeho prvním rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, tedy k závěru, že výzva k odstranění pochybností nebyla natolik určitá, aby z ní žalobce mohl s jistotou vyrozumět, jaké pochybnosti správci daně vznikly a jakým způsobem je má odstranit.

Tím se Nejvyšší správní soud dostává ke klíčové námitce kasační stížnosti, a to k odpovědi na otázku, jaké právní následky způsobuje neurčitost výzvy k odstranění pochybností. Tu v obecné rovině podal Nejvyšší správní soud již například v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 72. Zde uzavřel, že neurčitost výzvy může svědčit nanejvýš o její vadnosti, nikoli o její neplatnosti. Vadné akty z hlediska práva existují a vyvolávají právní následky; jejich vady mohou být v dalším průběhu řízení odstraněny nebo i zhojeny, pokud si jejich obsah příjemce aktu, i přes nekorektně vyjádřenou vůli původce, správně vyloží a v souladu s touto vůlí i jedná. Podle citovaného rozsudku tedy může další průběh vytykácího řízení (nyní postupu k odstranění pochybností) ukázat, zda daňový subjekt na podkladě vydané

pokračování

výzvy ví, co po něm správce daně žádá, či zda na straně daňového subjektu přetrvává nejistota, jaké skutečnosti má vlastně tvrdit a v čem pochybnosti správce daně spočívají. Pokud by daňový subjekt takové výzvě neporozuměl, v důsledku čehož by mu nebylo umožněno prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, šlo by o důvod, pro který by soud následně vydaná rozhodnutí finančních orgánů pro vadu řízení zrušil a zavázal by je provést nové vytýkácí řízení (dle recentní úpravy postup dle § 98 a § 90 daňového řádu).

Tento výklad důsledků neurčitosti výzvy k odstranění pochybností podle § 43 odst. 1 ZSDP, představuje ustálený náhled zdejšího soudu na tuto problematiku, což dokládají například rozsudky ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 113, (jehož se dovolává i stěžovatel), či ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117. V rozsudku posledně zmiňovaném pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že i taková výzva vede k zahájení vytýkácího řízení, neboť vyjadřuje pochybnosti správce daně o správnosti průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání nebo hlášení, a je tak vyloučeno, aby došlo ke „konkludentnímu“ vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP. Tento závěr je zcela logickým vyústěním názoru vysloveného zdejším soudem již v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 – 81, dle kterého konstrukce ustanovení § 46 odst. 5 ZSDP „*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. Stan obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně.*“

Na podkladě výše uvedených úvah a zejména závěrů svého rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 72, proto Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s názorem, že pokud výzva k odstranění pochybností měla vady, tj. obsahovala sice (ostatní) základní náležitosti, které musí být podle § 43 odst. 1 ZSDP jejím obsahem, avšak v nedostatečně míře konkrétnosti, nemohla účinně zahájit vytýkácí řízení, a proto (v důsledku marného uplynutí třicetidenní lhůty uvedené v § 43 odst. 2 ZSDP) konsekventně došlo ke konkludentnímu vyměření daně a skončení vyměřovacího řízení. Veškeré související úvahy, týkající se povahy třicetidenní lhůty či podmínek pro konkludentní vyměření daně, jsou tedy v souzené věci irrelevantní.

Uvedený závěr je navíc v logickém rozporu s pokynem, který pro stěžovatele vyplýval ze závazného právního názoru předchozího rozsudku krajského soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, v němž krajský soud stěžovateli vytknul, že výzva k odstranění pochybností neobsahovala žádnou konkrétní pochybnost správce daně, a proto daňovému subjektu neumožnila, aby se k ní konkrétně vyjádřil a doplnil neúplné údaje; krajský soud uvedl, že za daného skutkového a právního stavu věci je nutno daňové řízení zopakovat. Tento příkaz by však nedával smysl, pokud by (jak se domnívá krajský soud) již nebylo možné ve vytýkáčím řízení pokračovat, respektive jej zahájit pro marné uplynutí lhůty uvedené v § 43 odst. 2 ZSDP.

Co se týče postupu stěžovatele po zrušení jeho předchozího rozhodnutí rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 95/2010 - 56, stěžovatel po vrácení věci k novému rozhodnutí vydal v režimu § 92 odst. 4 daňového řádu *výzvu k prokázání skutečností* ze dne 15. 8. 2012, č. j. 6317/12-1301-800230, v níž oproti *výzvě k odstranění pochybností* podstatně podrobněji popsal, co v průběhu daňového řízení zjistil, v čem spočívaly jeho pochybnosti a jakým způsobem je má žalobce osvětlit. Na rozdíl od žalobce nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že procesní úprava odvolacího řízení (§ 114 až § 116 daňového řádu) takový postup nejen nevyklučuje, ale naopak předpokládá. Podle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu (o správnosti aplikace procesního režimu daňového řádu na další průběh daňového řízení bylo již pojednáno výše) *může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* Z dikce citovaného ustanovení nelze dospět k názoru

předestřenému žalobcem, dle kterého by odstraňování vad řízení bylo podmíněno souběžným prováděním dokazování, tedy že pokud by dokazování neproběhlo, nebylo by v řízení o odvolání vůbec možné jakékoli vady, k nimž došlo v řízení prvostupňovém, odstranit či napravit. Takový závěr by byl nejen v rozporu s pojetím obou instancí daňového řízení jako jednoho celku, ale navíc by i neodpovídal dikci § 116 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení zákon v odvolacím řízení předpokládá pouze změnu prvoinstančního rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu], zrušení tohoto rozhodnutí, za současného zastavení řízení [§ 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu] a konečně zamítnutí odvolání a potvrzení odvoláním napadeného rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Odvolací orgán tedy nemůže odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (potažmo k odstranění vad a k vydání nového rozhodnutí), jak by odpovídalo principu kasace; takový postup je předvídan pouze výjimečně, například tam, kde k vydání rozhodnutí v prvním stupni nemělo vůbec dojít (například v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně). Odvolací daňové řízení je naopak konstruováno na apelačním principu, který úzce souvisí se zájmem na rychlém a hospodárném průběhu daňového řízení. Z uvedeného je tedy zřejmé, že i vady v řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (nevyužije-li správce daně možnost autoremendury za podmínek vyplývajících z ustanovení § 113 daňového řádu, či není-li mu takový postup uložen odvolacím orgánem postupem dle § 116 odst. 3 daňového řádu). Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. I za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak stále v rámci odvolacího řízení; i tyto úkony jsou tedy přičitatelné odvolacímu orgánu. Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena. Pokud tedy stěžovatel napravit vady původní výzvy k odstranění pochybností a vydal v režimu § 98 odst. 2 daňového řádu výzvu novou, v níž obsáhlým a srozumitelným způsobem popsal charakter svých pochybností, postupoval v souladu se zákonem.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná a rozsudek krajského soudu trpí nezákonností pro nesprávné posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dodává pouze, že se nezabýval žádnými hmotněprávními námitkami, neboť jakékoli úvahy nad nimi by byly v tuto chvíli předčasné. Jejich posouzení bude po vrácení věci úkolem krajského soudu, který se k nim sám dosud meritorně nevyjádřil.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než napadený rozsudek zrušit a věc krajskému soudu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, 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 28. února 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu