

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Jaroslava Vlašína, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Milady Tomkové a JUDr. Marie Turkové v právní věci žalobce: **J. D.**, zastoupený JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem, se sídlem Vinohradská 126, 130 00 Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 12. 2006, č. j. 6 Ca 9/2004 - 47,

t a k t o :

- I. Ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny 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.
- II. Věc **se v r a c í** k dalšímu projednání a rozhodnutí devátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“) ze dne 10. 11. 2003, č. j. FŘ-9641/13/03, jímž bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně první instance“) ze dne 22. 3. 2002, č. j. 121345/02/005522/7372, o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2000.

Jako právní důvody své kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel kromě řady jiných stížných námitek uvedl, že již v žalobě namítal nezákonnost výzvy vydané správcem daně dne 15. 2. 2001, č. j. 51486/01/005522/7372. Ta podle jeho názoru neobsahovala žádné konkrétní pochybnosti správce daně o správnosti stěžovatelova přiznání k DPH, ačkoliv lze z ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků (dále jen „d. ř.“), dovodit, že tyto pochybnosti musí být součástí výroku (dle § 32 odst. 2 d. ř.); soud však tuto námitku neuznal.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ke shora popsané stížní námitce, že ve výzvě podle § 43 d. ř. absentovalo uvedení konkrétních pochybností správce daně první instance o správnosti stěžovatelova přiznání k DPH, zdůraznil, že vytýkáci řízení bylo zahájeno řádnou výzvou, protože v době vyhotovení výzvy bylo na základě údajů známých správci daně nemožné výzvu blíže konkretizovat.

III.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, že výzva vydaná správcem daně dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků dostojí požadavkům jasnosti, určitosti, srozumitelnosti a splnitelnosti, jestliže je v jejím textu učiněn odkaz na řádky daňového přiznání, o kterých má správce daně pochybnosti, pakliže současně uvede, jakým způsobem požaduje jeho pochybnosti odstranit. Devátý senát vycházel při posuzování věci i z názorů zaujatých v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2005, č. j. 5 Afs 153/2004 - 106, www.nssoud.cz (podle tohoto rozsudku není výzva podle § 43 d. ř. neurčitá, pokud ukládá daňovému subjektu předložení konkrétních dokladů vztahujících se k uskutečněným zdanitelným plněním, která daňový subjekt deklaruje), a v rozsudku téhož soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, www.nssoud.cz (podle něho není správce daně ve vytýkáci řízení omezen pouze na jedinou výzvu daňovému subjektu k doplnění nejasných údajů, vysvětlení nejasností, opravě nepravdivých údajů a k prokázání údajů pravdivých).

Při předběžné poradě však tento senát zjistil, že výše popsany právní názor, o který hodlal své rozhodnutí opřít, je v rozporu s právním názorem vysloveným osmým senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 3. května 2007, č. j. 8 Afs 50/2005 - 92, www.nssoud.cz. Dle právního názoru vyplývajícího z tohoto rozsudku je výzva ve vytýkáci řízení odkazující pro prokázání pochybností na určité řádky daňového přiznání s tím, že jsou konkretizovány doklady, jež požaduje správce daně předložit, nezákonná. Proto devátý senát podle § 17 odst. 1 s. ř. s. postoupil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

IV.

Spornou právní otázkou, kterou má rozšířený senát Nejvyššího správního soudu posoudit, tedy je, zda ve výzvě podle § 43 d. ř. musí správce daně uvést konkrétní důvody, na základě nichž má 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, anebo zda postačí, že ve výzvě uvede, že ohledně určitých položek daňového přiznání má pochybnosti (neuvede však, v čem spočívají), a vyzve daňový subjekt k jejich odstranění konkrétně popsáním způsobem.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o sporné právní otázce uvážil takto:

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. Ostatně i Listina základních práv a svobod v čl. 2 odst. 2 předepisuje, že *státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*, a v čl. 4 odst. 1, že *povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*.

Pro projednávanou věc to znamená, že kontrolní oprávnění správce daně mohou být uplatňována jen za podmínek, které stanoví zákon, a způsobem, jenž odpovídá smyslu a účelu příslušných zákonných ustanovení, samozřejmě za jejich ústavně konformní interpretace (tj. zejména tehdy, mají-li uvedená ustanovení ústavně aprobovaný účel). Smyslem a účelem těchto základních ústavních pravidel je jednak zajistit předvídatelnost procesních postupů a rozhodovací praxe orgánů veřejné moci, jednak zaručit, že tyto postupy a tato rozhodovací praxe se budou pohybovat v mezích hodnot a účelů, které ústavní pořádek ochraňuje a má za žádoucí. Moderní materiální právní stát je nutně omezený ve svých pravomocích - jistě jej to činí v určitých ohledech méně akceschopným než diktatury či autoritativní režimy, ovšem toto negativum je vyváжено procesním komfortem adresátů práva, a tedy jejich přiměřenou jistotou o tom, jak a kdy bude stát zasahovat do jejich právní sféry, a tím, že se mohou v zásadě spolehnout, že stát bude prosazovat toliko žádoucí, čili ústavně konformní cíle a hodnoty. Stát si jistě může stanovit relativně široce pojatý a na základě namátkovosti, tj. zejména na principu náhodného výběru či na principu určitých interních (tj. státními orgány nezveřejňovaných) indikátorů založený systém výběru toho, kdo bude podroben kontrole a kdo nikoli a co bude kontrolováno, ovšem jen za předpokladu, že takovýto systém sváže pevnými procesními pravidly umožňujícími kontrolovanému subjektu účinně hájit svá práva. Skutečnost, že kontrolovaný subjekt může být podroben namátkové kontrole, však musí být z ustanovení zákona, zakládajících kontrolní pravomoc příslušného orgánu, zřetelně patrná. Není-li tomu tak či dokonce jsou-li příslušná zákonná ustanovení formulována tak, že kontrola je podmíněna toliko předchozím splněním určitých podmínek (např. tím, že ten, kdo má být podroben kontrole, se musí předtím chovat určitým způsobem či vykazovat určitou zákonem předepsanou vlastnost), není možno zákon vykládat jako oprávnění kontrolního orgánu k namátkové kontrole, nýbrž jako oprávnění ke kontrole toliko za předpokladu, že jsou splněny zákonem definované podmínky.

Vytýkácí 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. Podle § 43 odst. 1 d. ř. ve znění aplikovaném na věc stěžovatele (tj. před novelizací provedenou zákonem č. 270/2007 Sb.), platilo, že *vzniknou-li pochybnosti 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, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

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 dotýčenému 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 zahájení vytykácího řízení. 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 pohybuujícího úsudku pracovníka správce daně.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného

daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

Zákon nestanoví pochybnost správce daně jako podmínku pro zahájení vytýkácího řízení náhodou. Povaha tohoto řízení je totiž založena na komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem, jejímž předmětem jsou právě ona pochybnost a skutkové okolnosti, s nimiž je spojena. Právě proto také § 43 odst. 1 d. ř. předepisuje, 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 vytýkácího 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 resp. odstranil.

Předmět vytýkácího řízení je (například na rozdíl od daňové kontroly) vymezen a omezen právě pochybnostmi správce daně - jen v rámci okruhu skutečností vztahujících se k jeho pochybnostem je správce daně oprávněn vyzývat daňový subjekt k vysvětlení a daňový subjekt povinen na tyto výzvy reagovat resp. snášet negativní procesní důsledky nevyhovění těmto výzvám. 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 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 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.

Argumentace, že u některých typů daní fakticky není možno pro krátkost lhůt (např. lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty) zajistit, aby správce daně byl schopen zformulovat pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř., neboť není za tak krátkou dobu schopen si opatřit dostatek informací, není na místě. Jak již shora uvedeno, existence pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. je zákonnou vstupní podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení. Znamená to tedy, že pokud správce daně pochybnosti nemá (a místo nich má pouze pocit či dojem, že s daňovou povinností daňového subjektu není vše v pořádku, nebo dokonce nemá ani to a rozhodl se dotyčný daňový subjekt zkontrolovat preventivně či namátkově), nejsou dány podmínky pro zahájení vytýkácího řízení. Jistě není vyloučeno, že takto mohou prověřce prostřednictvím vytýkácího řízení uniknout určité daňové subjekty, které porušují své daňové povinnosti. Nutno však zdůraznit, že vedle zájmu na řádném výběru daní, který je jistě jedním ze zákonem aprobovaných cílů

správy daní (viz zejm. § 2 odst. 1 a 2 d. ř.), je správa daní vedena i vícero jinými ústavními, daňověprávními a procesními zásadami, kterými je nutno zájem na řádném výběru daní poměřovat a korigovat. Jednou z těchto zásad je také požadavek zákonnosti a předvídatelnosti postupu orgánů veřejné moci vůči daňovému subjektu. Stanoví-li zákon pro uplatnění určité pravomoci správce daně podmínky, nelze je ignorovat. Pokud tedy zákon podmínil zahájení vytykácího řízení tím, že musí existovat pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. a že tyto pochybnosti musí být daňovému subjektu sděleny (a tím daňovému subjektu říká, že správce daně po něm nemůže požadovat vysvětlení kdykoli, nýbrž jen tehdy, má-li rozumný důvod pochybovat o tvrzeních daňového subjektu), nelze příslušné ustanovení vykládat tak, že vytykácí řízení lze zahájit fakticky i tehdy, když správce daně uvedené pochybnosti nemá a daňovému subjektu je nesdělil.

Působí-li určité ustanovení zákona problémy v aplikační praxi, je věcí zákonodárce, aby je případně změnil, samozřejmě v mezích ústavně dovolených. Pokud by tedy povinnost mít a daňovému subjektu sdělit pochybnosti ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. neúměrně komplikovala kontrolní činnost správce daně, bylo by zejména na výkonné moci, aby případně iniciovala změnu podmínek pro zahájení vytykácího řízení či zřízení jiných kontrolních oprávnění správce daně. Nejvyšší správní soud však poznamenává, že nejnovější legislativní vývoj nasvědčuje spíše tomu, že zákonodárce má zájem na vyšší ochraně daňových subjektů ve vytykáčím řízení. Novelou § 43 d. ř., provedenou zákonem č. 270/2007 Sb., došlo bez zásadního posunu v obsahu ke zpřesnění jeho dikce tak, že nyní zní: *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 vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.* Z dikce doplněné pasáže § 43 odst. 1 d. ř. je patrné, že účelem novely bylo postavit na jisto, že správce daně vskutku musí konkrétním a určitým způsobem sdělit daňovému subjektu, jaké pochybnosti má o jeho tvrzeních.

Uvedený legislativní vývoj naznačuje, že zákonodárce neměl zájem zjednodušit pozici správce daně ve vytykáčím řízení, naopak, měl zájem na zvýšení právní jistoty daňových subjektů a na zvýšení jejich procesního komfortu. Ustanovení § 43 d. ř. bylo změněno na základě pozměňovacího návrhu poslance Michala Doktora, s jehož obsahem vyslovil souhlas i ministr financí v rámci projednávání návrhu zákona ve 3. čtení dne 9. 5. 2007 na 14. schůzi Poslanecké sněmovny - viz <http://www.psp.cz/eknih/2006ps/stenprot/014schuz/s014240.htm>). Z vyjádření ministra financí k pozměňovacímu návrhu je tedy zřejmé, že ani exekutiva samotná necítila v tomto ohledu potřebu zjednodušovat pozici správce daně, naopak, ztotožnila se se záměrem toho, kdo přednesl pozměňovací návrh. 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 vytykácí řízení i tehdy, není-li splněna základní vstupní podmínka předepsaná zákonem.

V.

Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací devátému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. července 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu