



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně **ŽOS opravny s. r. o.**, se sídlem Praha 1, Křížovnická 86/6, zastoupené společností SPERO MELIORA Tax s. r. o., se sídlem Praha 3, Domažlická 1256/1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2020, č. j. 6 Af 67/2016 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2020, č. j. 6 Af 67/2016 - 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2016, č. j. 31244/16/5300-22441-701296 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 7. 2015, č. j. 4751130/15/2005-53523-108018, č. j. 5036272/15/2005-53523-108018, č. j. 5041881/15/2005-53523-108018, č. j. 5044140/15/2005-53523-108018, č. j. 5046053/15/2005-53523-108018, č. j. 5047210/15/2005-53523-108018, a č. j. 5048764/15/2005-53523-108018, kterými správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobkyně proti původním platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 a leden, duben, květen, červen, červenec a září 2013, a kterými žalobkyni za tato zdaňovací období vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v souhrnné výši 4 432 305 Kč.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, které Městský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Městský soud dospěl k závěru, že výzvy k odstranění pochybností vydané správcem daně v předmětných daňových řízeních nenaplňovaly kvalitativní požadavky požadované judikaturou na jejich přesnost a určitost. Správce daně se ve výzvách omezil na obecné prohlášení, že má o podaných přiznáních pochybnosti, aniž by ozřejmil, na čem jsou jeho pochybnosti založeny. Z výzev nelze seznat, zda měl správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti informací, a v čem spočívají. Správce daně ve všech výzvách toliko vyjmenoval tyto zákonem předpokládané možnosti, aniž by je jakkoli individualizoval a samostatně odůvodnil. Ve výzvách tedy absentuje jednak formulace konkrétních pochybností, jednak odůvodnění, proč pochybnosti vznikly. Rovněž informace k tomu, aby žalobkyně mohla předložit doklady odstraňující pochybnosti správce daně, byly dle městského soudu formulovány příliš obecně a paušálně. Stejně tak demonstrativní výčet důkazů, které měla žalobkyně dle posuzovaných výzev doložit pro jednotlivá zdaňovací období, byl zformulován natolik široce, že z něj nebylo zjistitelné, odkud pochybnosti správce daně pocházejí, jaká je jejich podstata, co je na daňových přiznáních (na skutečnostech přiznaných žalobkyní ohledně její daňové povinnosti) pochybné a jakým vhodným způsobem by tedy mohla pochybnosti rozptýlit. Dle městského soudu nebyly tyto nedostatky zhojeny ani v průběhu následně probíhajícího řízení. Žalobkyni byly sděleny konkrétnější pochybnosti při ústním jednání dne 18. 4. 2014 (pochybnosti pramení ze skutečností spojených s rozdělením právního předchůdce žalobkyně), ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014 (pochybnosti panují rovněž o plněních vykázaných ve vztahu ke společnosti Legios a. s.), a v odůvodnění napadeného rozhodnutí (pochybnosti byly navázány na způsob úhrady faktur). Tyto tři důvody, formulované v průběhu daňového řízení, však soud nepřesvědčily o existenci konkrétní a jednoznačné pochybnosti při zahájení postupu k odstranění pochybností pro jednotlivá zdanitelná období. Městský soud dodal, že si je vědom, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nenapadala obsah výzev a reagovala na ně; přesto shledal vedený postup k odstranění pochybností za rozporný s jeho cílem, tj. odstraněním jednotlivých, dílčích, již konkrétně vyjádřených, pochybností. Jelikož daňové orgány žalobkyni řádně neseznámily se všemi pochybnostmi, nepodařilo se jim náležitě zpochybnit základní východisko pro posouzení nároku na odpočet DPH. Na žalobkyni tedy nepřešlo důkazní břemeno a závěr o tom, že žalobkyně byla povinna prokázat, že mezi skutečností a zpochybněnými údaji na daňových dokladech panuje soulad, a že toto důkazní břemeno neunesla, byl ze strany daňových orgánů předčasný.

[3] K námitce, že bylo namístě zahájit daňovou kontrolu, k níž správce daně fakticky pristoupil, ačkoli ji formálně nezahájil, městský soud uvedl, že v nyní posuzovaném případě neshledal problém v rozsahu zjišťování okolností daňovými orgány v rámci postupu k odstranění pochybností. Zdůraznil rozdíly mezi postupem k odstranění pochybností a daňovou kontrolou a dodal, že se vzhledem k předchozímu závěru o přechodu důkazního břemene detailně nezabýval sporem účastníků o tom, zda v dané věci docházelo k nepřiměřeným průtahům, a zda byl tedy důvod zahájit daňovou kontrolu. K námitkám směřujícím do průběhu dokazování poté, co dle (nesprávného názoru) žalovaného mělo být na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno, městský soud obecně uvedl, že postup správního orgánu, který se v rozhodnutí zabývá všemi v řízení

pokračování

provedenými důkazy, vyhodnotí jejich dopad do výsledku řízení, uvede, proč navržený důkaz nepovažuje za rozhodný či potřebný, a tuto úvahu rovněž v odůvodnění rozhodnutí zdůvodní, je v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že městský soud nehodnotil vliv a intenzitu pochybení při vydání výzev k odstranění pochybností na zákonnost celého daňového řízení a nezohlednil další rozhodné skutečnosti. Ne každé procesní pochybení správce daně má totiž za následek nezákonnost daňového řízení jako celku. Naopak je třeba vždy poměřovat, zda případným pochybením správce daně bylo skutečně zasaženo do práv daňového subjektu takovým způsobem, že by to mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a mohla by tak krátiť daňový subjekt na jeho právech, se přitom nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo. Městský soud se vůbec nezabýval tím, zda předmětná procesní vada zasahovala do hmotných práv žalobkyně; naopak sám uvedl, že žalobkyně obsah výzev v průběhu daňového řízení nenapadala a na výzvy reagovala (aktivně předkládala důkazní prostředky). Na následnou výzvu k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014 žalobkyně reagovala žádostí o prodloužení lhůty s tím, že se jedná o značný objem důkazních prostředků, a že jí byl odcizen notebook, v němž byla odpověď zpracovávána; k této žádosti však ničeho nepřiložila. Také v návrzích na pokračování v dokazování žalobkyně uvedla, že předloží důkazní prostředky ohledně plnění od společnosti Legios a. s., k čemuž však nakonec během řízení před správcem daně nedošlo. Byť tedy stěžovatelka připouští, že prvotní výzvy k odstranění pochybností nebyly dostatečně konkrétní, neakceptuje již, že se městský soud vůbec nezabýval tím, která práva žalobkyně měla v souvislosti s tímto chybným postupem dojít újmy, natož aby jejich porušení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ani žalobkyně v žalobě nenamítala, že by nekonkrétnost výzev způsobila újmu na jejích právech. Stěžovatel má za to, že s ohledem na průběh řízení před správcem daně k narušení procesních práv žalobkyně nedošlo.

[5] Stěžovatel dále uvedl, že již ve svém rozhodnutí připustil, že výzvy k odstranění pochybností byly neurčité. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (například rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 118) však vyplývá, že nesprávný postup správce daně, spočívající v neurčitosti těchto výzev, lze zhojit za předpokladu, že na ně daňový subjekt adekvátně reagoval, a že byl v průběhu postupu k odstranění pochybností s pochybnostmi materiálně seznámen. Městský soud dospěl k vadnému závěru, že v posuzované věci k takovému zhojení nedošlo; zcela pominul skutečnost, že pochybnosti o tom, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel (společnost Legios a. s.), nebyly navázány pouze na okolnosti způsobu úhrady faktur, nýbrž i na skutečnost, že deklarovaný dodavatel nepotvrdil poskytnutí předmětných zdanitelných plnění žalobkyni, neboť nikterak nereagoval na prověřování správce daně. Tyto pochybnosti přitom byly předmětem výzvy k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014, a rovněž ústního jednání konaného dne 18. 4. 2014. Městský soud tedy pro závěr o neunesení důkazního břemene správcem daně nevzal v úvahu všechny rozhodující skutečnosti. Správce daně na základě úkonů učiněných během postupu k odstranění pochybností unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které tedy přešlo zpět na žalobkyni. Sám

městský soud nepřímou potvrdil, že správce daně na základě ústních jednání a výzev ze dne 28. 7. 2014 počáteční nedostatek, spočívající v neurčitosti výzev, odstranil. Žalobkyně měla možnost adekvátně reagovat a vyjedené pochybnosti správce daně odstranit. Minimálně ve výzvě ze dne 28. 7. 2014 správce daně své pochybnosti identifikoval a zdůvodnil zcela dostatečně, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Stěžovatel konečně poznamenal, že mu městský soud v napadeném rozsudku neuložil, jak má v řízení dále pokračovat. Pokud by akceptoval právní názor městského soudu, musel by na žalobkyni přenést důkazní břemeno výzvou obsahově fakticky totožnou s výzvou ze dne 28. 7. 2014, tedy činit něco, co již učinil správce daně. To je jednak nevhodné, jednak nadbytečné.

[6] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu 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 rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Stěžejní kasační námitkou stěžovatele je nesouhlas se závěrem městského soudu, že na žalobkyni v průběhu daňového řízení nebylo přeneseno důkazní břemeno v důsledku neurčitých prvotních výzev k odstranění pochybností, jejichž vady nebyly v průběhu tohoto řízení napraveny. Stěžovatel má, na rozdíl od městského soudu, za to, že vady prvotních výzev napraveny byly, a to zejména při ústním jednání konaném dne 18. 4. 2014, a následnou výzvou k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014. Na základě těchto úkonů mělo být na žalobkyni důkazní břemeno jednoznačně přeneseno.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že mezi účastníky řízení není sporné, že prvotní výzvy k odstranění pochybností nesplňovaly obsahové náležitosti, neboť se z nich dostatečně konkrétním způsobem nepodávalo, jaké pochybnosti správce daně pojal vůči daňovým tvrzením žalobkyně (viz bod [20] a [24] kasační stížnosti, případně bod [46] napadeného rozhodnutí). Tento nedostatek konstatoval i městský soud. Nejvyšší správní soud se proto zákonností těchto prvotních výzev blíže nezabýval, ale zaměřil svou pozornost na to, zda tento následek mohl být následně zhojen a zda se tak stalo.

[11] Dle § 89 odst. 1 daňového řádu, *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Dle odst. 2 téhož ustanovení správce daně ve výzvě uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.* Na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly slouží postup k odstranění pochybností pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti.

pokračování

[12] Nutnou podmínkou pro postup dle § 89 daňového řádu je tedy existence konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, jež musí být ve výzvě k odstranění pochybnosti dle odst. 2 tohoto ustanovení vyjádřena způsobem umožňujícím daňovému subjektu na ni adekvátně reagovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 - 39; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Městský soud správně vyšel z předpokladu, že zákonné požadavky kladené na postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu jsou v podstatných rysech shodné, jako byly požadavky kladené na vytýkácí řízení podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Byť nová právní úprava změnila možnosti vyústění předmětných kontrolních postupů (a v důsledku toho i možnost použití typově odlišných procesních prostředků obrany), nezměnila podstatu a cíle předmětného institutu (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, č. 2729/2013 Sb. NSS, bod [27]). Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, lze proto posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytýkácímu řízení, a také v souladu s navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, která kvalitativní požadavky na výzvu upřesnila na konkrétních příkladech (viz zejména judikaturu shrnutou v bodech [31] až [36] rozsudku č. j. 8 Afs 76/2015 - 58).

[13] Judikatura Nejvyššího správního soudu rovněž připustila, že vadné zahájení postupu k odstranění pochybností (respektive vytýkácího řízení za předchozí právní úpravy) je možné za určitých okolností v průběhu tohoto postupu napravit, pokud správce daně své konkrétní pochybnosti daňovému subjektu dodatečně sdělí a dá mu příležitost je rozptýlit (viz například rozsudky ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 - 227, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012 - 35, ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017 - 38, nebo ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018 - 47). Nedostatečně konkrétní či nejednoznačné vyjádření pochybností v prvotních výzvách k odstranění pochybností tedy automaticky nemusí mít za následek nezákonnost navazujících procesních postupů; naopak je třeba případná prvotní pochybení posuzovat v rámci následujícího vývoje postupu k odstranění pochybností. V konkrétní věci je přitom třeba vždy zkoumat nejen to, zda výzvy správce daně byly či nebyly způsobilé informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k obsahům těchto výzev adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 - 117).

[14] V posuzované věci správce daně vydal v průběhu února až listopadu 2013 celkem sedm výzev k odstranění pochybností (ke zdaňovacím obdobím prosinec 2012 a leden, duben, květen, červen, červenec a září 2013), přičemž žalobkyně na každou z těchto výzev reagovala mj. předložením souboru důkazních prostředků. V průběhu těchto daňových řízení rovněž proběhlo několik ústních jednání (viz například protokoly o ústních jednáních ze dne 10. 4. 2013, 30. 5. 2013, 23. 7. 2013, či 5. 9. 2013), v rámci kterých žalobkyně odpovídala na dotazy správce daně či předkládala důkazní prostředky. Při ústním jednání konaném dne 18. 4. 2014 správce daně žalobkyni sdělil, že pochybnosti pramení ze skutečnosti, že k 1. 1. 2012 došlo k rozdělení právního předchůdce žalobkyně na více společností, přičemž žalobkyně ve svém účetnictví po tomto datu neneviduje žádný

majetek a nebyli na ni převedeni ani žádní zaměstnanci; proto správce daně pojal pochybnosti o některých ekonomických aktivitách žalobkyně, v návaznosti na což požadoval vysvětlit či doložit některé skutečnosti spojené s tímto rozdělením. Dále požadoval k číselně určeným fakturám přijatým od společnosti Legios a. s., a ke smlouvě o dílo ze dne 18. 7. 2012, uzavřené mezi žalobkyní a společností Legios a. s., doložit, že došlo k uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno ve smlouvě a předložit předávací protokoly na které je odkazováno; rovněž požadoval doložit původ předmětu opravy lokomotiv (zda se jednalo o majetek žalobkyně či jiného subjektu převzatý k opravě); předložit nájemní smlouvu, na kterou jedna z faktur vydaná na společnost Legios a. s., odkazovala, a uvést, k jakému uskutečněnému zdanitelnému plnění se jedna určená faktura od dodavatele - společnosti Legios a. s., vztahovala. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 28. 7. 2014 správce daně po žalobkyni požadoval předložení dosud nedoložených odpovědí a materiálů požadovaných již během ústního jednání konaného dne 18. 4. 2014, předložení soupisu veškerého majetku, který žalobkyně vlastní po rozdělení jejího právního předchůdce, a dále žalobkyni vyzval, nechť prokáže, že přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Legios a. s., ve všech předmětných zdaňovacích obdobích, byla uskutečněna v rozsahu a objemech vykázaných v souladu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a použita pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobkyně. Společnost Legios a. s., totiž nereagovala na výzvy správce daně, v důsledku čehož nebyla předmětná zdanitelná plnění ze strany dodavatele potvrzena. Žalobkyně na výzvu reagovala žádostí o prodloužení lhůty, které správce daně vyhověl; žalobkyně nicméně ani v prodlouženém termínu odpověď na výzvu nedodala. Následně předložila soubor listin při ústním jednání konaném dne 30. 10. 2014, přičemž v žalobě následně uvedla, že na výzvu ze dne 28. 7. 2014 odpověděla právě v rámci tohoto ústního jednání (viz první odstavec na straně 11 žaloby).

[15] Nejvyšší správní soud posoudil obsah výzvy ze dne 28. 7. 2014 s ohledem na požadavky kladené výše citovanou a odkazovanou judikaturou a dospěl k závěru, že vadný postup správce daně, spočívající ve vydání nekonkrétních prvotních výzev k odstranění pochybností, byl v průběhu řízení na základě výzvy ze dne 28. 7. 2014 (v kontextu předcházejícího ústního jednání konaného dne 18. 4. 2014) napraven. Dle názoru Nejvyššího správního soudu tato výzva odpovídá shora citovaným judikatorním požadavkům. Obsahuje dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně (nekomunikativnost dodavatele žalobkyně, společnosti Legios a. s., a tedy nepotvrzení sporné části zdanitelných plnění, nesrovnalosti v majetku žalobkyně nastalé po rozdělení jejího právního předchůdce). Dle Nejvyššího správního soudu měly pochybnosti správce daně racionální základ; ostatně, pochybnost spočívající v nekomunikativnosti dodavatele daňového subjektu považuje z hlediska požadavků na výzvu ve smyslu § 89 daňového řádu za dostatečnou též judikatura (srov. například rozsudek tohoto soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 As 32/2015 - 41). Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobkyně na výzvu ze dne 28. 7. 2014 pozitivně reagovala a (byť se zpožděním) předkládala důkazní prostředky, a že jedním z hlavních argumentačních okruhů žaloby podané proti napadenému rozhodnutí byly námitky, dle kterých byla daňová tvrzení žalobkyně prokázána důkazními prostředky předloženými a provedenými v rámci předmětných daňových řízení (srov. zejména část III. žaloby, či body [3] až [5] rozsudku městského soudu). Žalobkyně tedy v žalobě netvrdila, že nebylo dostatečně zřejmé, v čem konkrétně spočívaly pochybnosti správce daně a jakým způsobem je měla

pokračování

rozptýlit. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že míra precizace výzvy ve vztahu k požadavku na předložení určitých důkazních prostředků bude vždy záviset na charakteru pochybnosti, pro kterou je výzva vydávána. Někdy může jít toliko o jeden dokument (smlouva, čestné prohlášení apod.), jindy bude určitá pochybnost vyvolávat nutnost předložení většího množství dokumentů, které nebude možno již ve výzvě přesně konkretizovat. Právě tak tomu bylo ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatele Legios a. s., v nyní posuzované věci. Ani absence výčtu požadovaných důkazních prostředků ve vztahu k tomuto plnění tedy není důvodem pro závěr o nezákonnosti výzvy. Podstatné je, že formulace výzvy byla srozumitelná a umožňovala žalobkyni podání konkrétní odpovědi či předložení (označení) relevantních důkazních prostředků, což ostatně žalobkyně (alespoň zčásti) učinila.

[16] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že vada postupu k odstranění pochybností, spočívající v nedostatečné konkrétnosti prvotních výzev, byla v průběhu tohoto postupu odstraněna, přičemž nejpozději výzvou ze dne 28. 7. 2014 na žalobkyni přešlo důkazní břemeno v otázce prokázání uskutečnění předmětných plnění ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Tím, že městský soud dospěl k opačnému závěru, zatížil napadený rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] K uvedenému lze dodat, že kasační soud souhlasí s názorem stěžovatele, podle kterého z ustálené judikatury vyplývá, že ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně (či jiného rozhodnutí) lze přistoupit pouze tehdy, pokud nezákonný postup, spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení, ovlivnil, nebo mohl ovlivnit, zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a výklad tohoto ustanovení podaný v usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 1. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55]. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, navazující na posledně uvedené usnesení, se pak podává, že i při zjištění, že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností v rozporu se zákonem, je třeba uvážit vliv zjištěných procesních pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí ve věci, a to v intencích žalobních bodů. Zrušit rozhodnutí o stanovení daně lze s ohledem na nezákonný postup správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností (či při daňové kontrole) jen tehdy, zpochybní-li žalobce zjištění učiněná v rámci tohoto postupu z pohledu jejich použitelnosti pro doměření daně (srov. rozsudky ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41, či ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 - 28). V posuzované věci městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, aniž by se (v intencích žalobních bodů) jakkoli zabýval vlivem jím shledaných formálních procesních pochybení na zákonnost napadeného rozhodnutí z hmotněprávního hlediska. I druhá kasační námitka žalovaného je tedy důvodná.

[18] Ze všech výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. Rozsudek městského soudu proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším průběhu řízení bude tedy městský soud vycházet z toho, že pochybnosti správce daně shrnuté v odst. [14] výše byly žalobkyni sděleny dostatečně konkrétním způsobem a žalobkyni tak byl dán procesní prostor pro jejich rozptýlení. Pokud by městský soud v rámci vypořádání jednotlivých žalobních námitek dospěl k závěru o existenci (jiného) procesního pochybení

v předcházejícím daňovém řízení, bude se výslovně zabývat i dopady těchto procesních deficitů do hmotných práv žalobkyně.

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. prosince 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senát