

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **KOVOKARD, s. r. o.,** se sídlem Vrahovická 4251, Prostějov, zast. Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem se sídlem Otická 758/19, Opava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Ostravě, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava), o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 51/2010 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 51/2010 - 35, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11. 5. 2010, č. j. 164/10-1301-803479, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Prostějově ze dne 15. 10. 2009, č. j. 132700/09/325912807703, kterým byl žalobci vyměřen za zdaňovací období prosince 2008 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 518 573 Kč. Dále bylo rozhodnutím původního žalovaného ze dne 11. 5. 2010, č. j. 247/10-1301-803479, zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně ze dne 21. 10. 2009, č. j. 134142/09/325912807703, kterým byl žalobci vyměřen za zdaňovací období dubna 2009 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 607 889 Kč. Výše takto stanovených nadměrných odpočtů se neodchylovala od podaných daňových přiznání.

Žalobce následně podal u Krajského soudu v Ostravě proti uvedeným rozhodnutím původního žalovaného žalobu, v níž namítal, že výzvy, jimiž v těchto věcech správce daně zahájil vytýkací řízení, byly nezákonné a z toho důvodu je třeba mít za to, že daň ve formě nadměrného odpočtu již byla v obou případech vyměřena konkludentně k datu posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, a nikoliv až zmiňovanými platebními výměry správce daně. Žalobci tak dle jeho názoru vznikl nárok nejen na předmětné nadměrné odpočty, ale i na úrok od doby, kdy mu přeplatky na dani měly být vyplaceny, do doby, kdy mu skutečně vyplaceny byly.

Krajský soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 51/2010 - 35, žalobě vyhověl, rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud na základě obsahu správního spisu konstatoval, že žalobce podal dne 15. 1. 2009 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosince 2008 a dne 25. 5. 2009 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna 2009. Ve vztahu k prvnímu z daňových přiznání vydal správce daně dne 5. 2. 2009 pod č. j. 16931/09/325912807703 výzvu k odstranění pochybností dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), v níž uvedl, že v souvislosti s podaným daňovým přiznáním vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů, vykázaných v oddílu B přiznání; zároveň byl žalobce vyzván k předložení evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) a k předložení dalších podkladů. Obdobnou výzvu vydal ve vztahu k druhému daňovému přiznání správce daně dne 5. 6. 2009 pod č. j. 87091/09/325912807703. Tato vytýkací řízení byla ukončena zmiňovanými platebními výměry ze dne 15. 10. 2009, č. j. 132700/09/325912807703, a ze dne 21. 10. 2009, č. j. 134142/09/325912807703, které se, pokud jde o stanovení výše daně ve formě nadměrného odpočtu, neodchylují od podaných daňových přiznání. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími původního žalovaného.

Krajský soud se zabýval zejména náležitostmi, které musí vykazovat výzva dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, jíž se zahajuje vytýkací řízení. Ohledně otázky náležité podoby výzvy dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní odkázal krajský soud především na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikované pod č. 1729/2008 Sb. NSS.

Krajský soud uvedl, že výzva správce daně ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16931/09/325912807703, obsahuje konstataci, podle níž podané daňové přiznání vykazuje v porovnání s předešlými měsíci zvýšená přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění a žalobci bylo proto uloženo, aby prokázal uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na řádku 210 a nárok na odpočet daně z plnění vykázaných na řádku 310 daňového přiznání. Toto konstatování bylo dle krajského soudu následováno zcela obecně formulovanou povinností k předložení všech dokladů relevantních pro příslušné řádky. Dle názoru krajského soudu daná výzva nesděluje pochybnosti správce daně jasným a srozumitelným způsobem tak, aby daňový subjekt byl schopen na ni kvalifikovaně reagovat. Porovnání s předešlými měsíci ani odkaz na konkrétní řádky daňového přiznání neobsahují žádnou analýzu správce daně, z níž by vyplývaly jakékoli konkrétní pochybnosti.

K obdobným závěrům dospěl krajský soud i ve vztahu k výzvě správce daně ze dne 5. 6. 2009, č. j. 87091/09/325912807703. Po rozboru textu této výzvy krajský soud konstatoval, že užitými formulacemi se správce daně snažil účelově dostát dikci § 43 odst. 1 zákona o správě daní. Jím vyjádřená domněnka, že z hlediska daně z přidané hodnoty nemusí být vše v pořádku, však není podpořena žádným racionálním důvodem. Prostá neznalost poměrů žalobce v daném zdaňovacím období nemůže ještě sama o sobě způsobovat pochybnost. Ta může vyvstat až na základě alespoň rámcové znalosti podstaty určitého jevu, a proto i takto pojatou výzvu správce daně považoval krajský soud za neurčitou a nesrozumitelnou, a tedy nesplňující předpoklad, aby byl žalobce schopen na ni kvalifikovaně reagovat. Pro vydání výzvy dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní však vždy musí být dáno důvodné podezření, založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích, přičemž tyto poznatky či analýzy musí mít skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a musí se opírat o logickou a racionální úvahu.

Krajský soud proto dospěl k závěru, že posuzované výzvy nesplnily zákonné předpoklady dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, neboť neobsahují konkrétní pochybnosti správce daně, jež by se opíraly o logickou a racionální úvahu. Nesdělují pochybnosti správce daně jasným a srozumitelným způsobem umožňujícím kvalifikovanou reakci žalobce a neodpovídají tak požadavkům vysloveným ve zmíněném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102. Dle krajského soudu je tudíž nutno posuzované výzvy, kterými byla zahájena vytýkací řízení, označit za nezákonné, což způsobuje nezákonnost celého následujícího vytýkacího řízení, neboť kde není zákonný začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh.

Vzhledem k charakteru vady řízení považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se hmotněprávními žalobními námitkami, neboť ty se týkají daňového řízení, které bylo za daného skutkového a právního stavu věci nutno zopakovat. Krajský soud taktéž uzavřel, že napadená rozhodnutí původního žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem; současně krajský soud věci vrátil původnímu žalovanému k dalšímu řízení.

Původní žalovaný (původní stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Původní stěžovatel poukázal na skutečnost, že žalobce ve sledovaných zdaňovacích obdobích vykázal v daňových přiznáních nadměrný odpočet ve výši, která se výrazně odlišovala od jiných sledovaných zdaňovacích období. S ohledem na pochybnosti o neodůvodněném a skokovém nárůstu uskutečněných a přijatých plnění vznikly u správce daně pochybnosti rovněž o celkové výši daňové povinnosti. Správce daně proto vydal předmětné výzvy, v nichž uvedl své konkrétní pochybnosti k žalobcem uváděným údajům a sdělil, co je v této souvislosti po žalobci požadováno. Ve věci následně proběhla ústní jednání a v návaznosti na ně byly vydány další výzvy; daňová povinnost pak byla žalobci

vyměřena po ukončení vytýkacích řízení v souladu s § 46 odst. 4 zákona o správě daní a v souladu s údaji uvedenými v daňových přiznáních.

Výzvy ze dne 5. 2. 2009 a 5. 6. 2009 krajský soud nesprávně posoudil, pokud uvedl, že neobsahují konkrétní pochybnosti správce daně, jež by se opíraly o logickou a racionální úvahu, přičemž nesdělují žalobci pochybnosti správce daně jasným a srozumitelným způsobem, který by umožňoval kvalifikovanou reakci. Původní stěžovatel se naopak na základě analýzy usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, domníval, že výzvy správce daně požadavkům zákona i judikatury dostály. Původní stěžovatel proto zopakoval, že pochyby správce daně byly odůvodněny výkyvy v objemu přijatých a uskutečněných plnění, vycházely ze znalosti žalobcem uskutečňované činnosti i z dlouhodobého porovnávání a analyzování údajů, které žalobce uváděl v daňových přiznáních za sledovaná zdaňovací období; následné výzvy pak umožňovaly adekvátní reakci žalobce. Krajský soud se tak mýlí, pokud uvádí, že se správce daně opíral o pouhé domněnky. Nyní projednávaná situace a příslušné výzvy se odlišují od výzev, které byly předmětem posuzování v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102. Dle původního stěžovatele je tak odůvodnění rozsudku krajského soudu založeno na selektivní a účelové aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu, aniž by zohledňovalo podstatné rozdíly mezi skutkovým stavem, kterého se tato judikatura týkala, a skutkovým stavem, který je předmětem nynějšího řízení.

Původní stěžovatel sice uznal, že zejména výzva ze dne 5. 2. 2009 mohla být formulována precizněji, nicméně i tak byly pochybnosti správce daně žalobci sděleny takovým způsobem, že na ně mohl adekvátně reagovat. Žalobce totiž předložil požadované doklady a následně objasnil nejasnosti a pochybnosti správce daně. S ohledem na celkový kontext příslušných daňových řízení byly předmětné výzvy dostatečně srozumitelné.

Původní stěžovatel dodal, že pokud by zejména v případě výzvy ze dne 5. 2. 2009 Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že trpí vadami, je třeba se zabývat tím, zda tyto eventuální vady dosáhly intenzity, která má za následek nezákonnost výzev a následujících vytýkacích řízení. V tomto směru odkázal původní stěžovatel na judikaturu zdejšího soudu, dle níž vady aktů správních orgánů mohou být zhojeny v dalším průběhu řízení, a to zejména tím, že si je příjemce aktu správně vyloží a jedná v souladu s vůlí původce aktu, byť nepřesně vyjádřenou. Z judikatury zdejšího soudu také dle původního stěžovatele plyne, že nedostatečně konkrétně formulované pochybnosti správce daně ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní nejsou vždy důvodem pro zrušení rozhodnutí, jímž byla vytýkací řízení ukončena a je třeba zvažovat intenzitu vady výzvy. Hodnocení krajského soudu v tomto smyslu bylo nedostatečné, zkratkovité a formalistické.

Konečně původní stěžovatel považoval rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Krajský soud se totiž nedostatečně vypořádal s meritem věci, tedy samotnými platebními výměry a způsobem, jakým je původní stěžovatel hodnotil v odvolacím řízení. Zákonnost výzev byla jen dílčí otázkou. Pokud krajský soud uvedl, že je vzhledem k jeho rozhodnutí nadbytečné se zabývat hmotněprávními žalobními námitkami, není zřejmé, o jaké námitky se mělo jednat, neboť žádné hmotněprávní námitky nebyly žalobcem uváděny.

Žalobce v emotivně formulovaném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ta není důvodná. Především je toho názoru, že drtivá většina výzev dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní bývá jen formální a nekonkrétní a pokud jim daňové subjekty dostojí, tak jen proto, že všechny možné pochybnosti za správce daně „domýšlejí" tak, aby řízení byla co nejdříve ukončena a bylo možné se domoci nadměrného odpočtu. To platilo i v nyní projednávaném případě. Žalobce tak opět zdůrazňuje, že předmětným výzvám správce daně nebylo možné porozumět a nebylo možné na jejich základě identifikovat, „*v čem je problém*". Postupy správců daně obecně nevedou k odstraňování reálných pochybností, ale slouží jako paušální nástroje na nevracení odpočtů a „*šikanu poplatníků*". Ani nyní nejsou ve výzvách správce daně uvedeny žádné konkrétní pochybnosti a je „hloupost" bez dalšího zkoumat situace, kdy daňový subjekt podává daňové přiznání, jen proto, že tato daňová přiznání svědčí o změně stavu oproti jiným zdaňovacím obdobím.

Žalobce je také toho názoru, že ani reakce daňového subjektu na výzvu nemůže mít vliv na její zákonnost. To, že daňový subjekt předloží, ve snaze vyhovět správci daně, veškeré podklady, které má k dispozici, nemůže vést k tomu, že jsou zhojeny vady příslušných výzev. Žalobce rovněž nesouhlasí s interpretací judikatury Nejvyššího správního soudu, jak ji podává původní stěžovatel. Proti výzvě správce daně dle § 43 zákona o správě daní neměl žalobce možnost obrany v reálném čase, naopak musel strpět celý postup. Institut vytýkacího řízení je dle žalobce masově zneužíván, ale právě s ohledem na závažnost tohoto zásahu do práv jednotlivců musí být jeho užití velmi střídmé, důvodné a musí na něj být kladeny ty nejvyšší nároky. Žalobce tvrdí, že za zdržení v přiznání odpočtu daňový subjekt neobdrží, na rozdíl od situace v Evropské unii, ani příslušný úrok. Pokud by byla taková povinnost zavedena, vedlo by to ke snižování počtu takových výzev, jaké byly vydány v nynější věci; v tomto směru žalobce zdůrazňuje úlohu soudů při zlepšování systému správy daní.

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

Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem se ve smyslu § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, s nímž je nadále v řízení pokračováno namísto původního žalovaného (stěžovatele).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z hlediska závěrů, ke kterým dospěl ve svém rozsudku krajský soud a tomu odpovídajícímu vymezení bodů kasační stížnosti, je jednou z rozhodných otázek, zda krajský soud správně vyhodnotil zákonnost předmětných výzev správce daně, zda tyto výzvy byly dostatečně určité a bylo jimi účinně zahájeno vytýkací řízení, resp., zda bylo možné daná vytýkací řízení považovat za zákonná.

Dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní 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 vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal*“.

Základní východiska pro posuzování toho, zda výzva správce daně odpovídá zákonným požadavkům, vymezil Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS: „***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.***“ V tomto usnesení rozšířený senát zdejšího soudu také uvedl, že existence pochybností správce daně je nutnou podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, a dodal, že „*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*“.

V citovaném usnesení rozšířeného senátu přitom Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že příslušné analýzy správce daně mohou být založeny mj. 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*“. Obdobně lze vyvodit např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 – 37, www.nssoud.cz, že pochybnosti správce daně mohou být podloženy skutkovými okolnostmi spočívajícími v porovnání vykázané daňové povinnosti v podobě nadměrného odpočtu s údaji předchozích zdaňovacích období. Podobně i odborná literatura, kterou lze na věc přiměřeně vztáhnout (byť se netýká přímo výzvy dle § 43 zákona o správě daní, ale obdobného institutu dle § 89 pozdějšího zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), uvádí, že i nenadálý vznik daňového odpočtu, aniž by správce daně tušil jeho příčinu, je důvodem pro vznik pochybností dostačujících pro vydání příslušné výzvy (viz Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 203).

S ohledem na uvedená východiska Nejvyšší správní soud připomíná, že ve výzvě k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16931/09/325912807703, správce daně uvedl, že v souvislosti s podaným daňovým přiznáním vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů, vykázaných v oddílu B přiznání, neboť „*v porovnání s předešlými měsíci vykazujete zvýšená přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku. Prokažte zejména uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na řádku 210 přiznání k dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně z plnění vykázaných na řádku 310 přiznání k dani z přidané hodnoty*“. Dále byl žalobce vyzván k předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a k předložení originálů všech písemností, které se vztahují k přijatým a uskutečněným plněním za období prosince 2008 a mohou být důkazním prostředkem v daňovém řízení. Jednalo se zejména o smlouvy, objednávky, dodací listy, předávací a přebírací protokoly, doklady o přepravě, bankovní výpisy a doklady o úhradách za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, vykázaná k přiznání k DPH. V obdobné výzvě ze dne 5. 6. 2009, č. j. 87091/09/325912807703, pak správce daně uvedl, že vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v oddílu C přiznání, neboť „*výše přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a rovněž výše uskutečněných zdanitelných plnění značně přesáhly hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích, a to v lednu 2009 a v únoru 2009. Správce daně má pochybnosti o tom, co způsobilo nárůst ekonomické činnosti, zda tato činnost je předmětem DPH a zda u souvisejících plnění bylo možné uplatnit nárok na odpočet*“. V další části této výzvy byl žalobce vyzván, aby předložil evidenci podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, doklady vztahující se ke zdaňovacímu období, zejména daňové doklady, přijaté, vydané pokladní doklady, výpisy z bankovních účtů, příp. další důkazní prostředky, na jejichž základě prokáže, že přijatá plnění byla uplatněna v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

V návaznosti na citovanou judikaturu se Nejvyšší správní soud domnívá, že správce daně měl pochybnosti vyslovené ve výzvách ze dne 5. 2 a 5. 6. 2009 podložené konkrétními skutkovými okolnostmi spočívajícími v porovnání deklarovaných nadměrných odpočtů s daňovými povinnostmi v jiných zdaňovacích obdobích; dané pochybnosti vyplývaly z relevantních poznatků o podnikatelské činnosti žalobce. Tyto své pochybnosti správce daně v předmětných výzvách také vyjádřil (přesto lze mít za to, že dané výzvy mohly a měly být formulovány precizněji).

Je ale nutné uvést, že i v případě, že by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předmětné výzvy správce daně vykazovaly vady (nedostatečné vyjádření pochybností správce daně a neurčitost požadavků vznesených na žalobce), nelze pustit ze zřetele ani další, dále popsaný průběh vytýkacího řízení.

Výzvu ze dne 5. 2. 2009 následovalo mj. dne 12. 2. 2009 ústní jednání v prostorách správce daně, v jehož rámci jednatel žalobce předložil doklady relevantní pro zdaňovací období prosince 2008 a vyjádřil se k příslušným prověřovaným obchodním transakcím. Dne 4. 9. 2009 pak správce daně vydal pod č. j. 114431/09/325912807703 další výzvu týkající se zdaňovacího období prosince 2008. V ní správce daně zrekapituloval, že vytýkací řízení zahájil na základě dlouhodobého sledování výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění od ledna roku 2008, přičemž vycházel z údajů předložených žalobcem v příslušných daňových přiznáních. Následně správce daně přehledně vypsal výši

předmětných zdanitelných plnění za sledované měsíce, přičemž zdůraznil jejich výrazný nárůst v prosinci roku 2008. Vylíčení průběhu vytýkacího řízení posléze následovaly konkrétně formulované otázky správce daně, k jejichž zodpovězení byl žalobce vyzván a které se týkaly uskutečněných obchodních transakcí. Správce daně zde rovněž konkrétně uvedl, jakým způsobem má žalobce tvrzené skutečnosti doložit. Obdobný pak byl i průběh vytýkacího řízení týkajícího se zdaňovacího období dubna 2009. I zde po výzvě správce daně následovalo dne 3. 7. 2009 ústní jednání s jednatelem žalobce a posléze výzva ze dne 4. 9. 2009, č. j. 118651/09/325912807703, v níž správce daně opět zrekapituloval průběh vytýkacího řízení, uvedl přehled zdanitelných plnění za sledovaná období a formuloval konkrétní dotazy na žalobce, včetně uvedení způsobu, jakým má žalobce tvrzené skutečnosti prokázat.

Z uvedených skutečností dovozuje zdejší soud následující:

Z 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, vyplývá, že toto usnesení není možné aplikovat mechanicky, bez přihlédnutí ke konkrétním okolnostem případu. Je také třeba vzít v potaz další relevantní judikaturu k dané otázce, kterou Nejvyšší správní soud shrnul ve svém rozsudku ze dne 23. 2. 2012, č. j. 8 Afs 38/2011 – 117, www.nssoud.cz, jehož závěry lze přiměřeně použít i na nynější případ:

„[27] V konkrétní věci je proto třeba vždy nejen zkoumat, zda výzva správce daně byla či nebyla způsobilá informovat daňový subjekt o pochybnostech správce daně, ale i to, zda daňový subjekt byl či nebyl schopen vzhledem k jejímu obsahu adekvátně reagovat a zda tak fakticky učinil. Nepřípustně formálním shledává Nejvyšší správní soud přístup, který by vedl ve všech případech ke zrušení rozhodnutí, pokud pochybnosti správce daně nejsou popsány v maximální míře již v okamžiku zahájení vytýkacího řízení, aniž by soud zohledňoval, zda a jak daňový subjekt následně reagoval a jakým způsobem se dále vyvíjelo vytýkací řízení. Jde o opačný protipól nesprávného přístupu žalovaného, který redukuje dopad usnesení rozšířeného senátu na případy, kdy správce daně odkazoval na příslušný řádek daňového přiznání s tvrzením, že v této věci na konkrétní řádek odkazováno nebylo, a proto se usnesení rozšířeného senátu na tento případ nevztahuje. Dopad rozhodnutí rozšířeného senátu byl nepochybně širší a je třeba skrze toto rozhodnutí poměřovat všechny výzvy, jimiž je zahajováno vytýkací řízení i ve vztahu k následným úkonům ve vytýkacím řízení. Nejvyšší správní soud proto neshledal žádných odlišností a důvodů, pro které by měl postupovat odlišně než ve stěžovateli známých rozsudcích ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 - 227 a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 - 93. Rovněž tehdy soud přihlédl k tomu, že smyslem požadavků kladených na obsah výzvy je to, aby daňovému subjektu byly sděleny pochybnosti způsobem umožňujícím mu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků.

[28] Výzvy sice naznačovaly jisté pochybnosti správce daně o uplatněném nadměrném odpočtu za daná zdaňovací období, nebyly vzhledem na vyslovené závěry rozšířeného senátu dostatečně konkrétní. Přesto s ohledem na posuzovaný případ tato pochybení nedosáhla takové intenzity, která by představovala důvod pro vyslovení nezákonnosti výzev a zároveň na ně navazujících vytýkacích řízení. I po rozhodnutí rozšířeného senátu lze připomenout též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 155/2005 - 70, ve kterém kasační soud konstatoval, že vadnost právního aktu (v projednávané věci obsahově nedostatečných výzev)

může být zhojena v dalším průběhu řízení zejména tím, že si adresát tohoto aktu jeho obsah správně vyloží. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tento rozsudek má své místo i po rozhodnutí rozšířeného senátu. Zatímco totiž rozšířený senát formuloval požadavek na určitost vydané výzvy, rozhodnutí sp zn. 1 Afs 155/2005 obsahuje stanovisko pro případy, kdy výzva, i přes nedostatky v její určitosti, vyvolá adekvátní reakci ze strany daňového subjektu.“

V souladu s uvedeným je tak zdejší soud toho názoru, že postup krajského soudu v dané věci byl nepřípustně formalistický, když krajský soud nezvažoval, jakým způsobem se konkrétní vytýkací řízení dále vyvíjela. Nezbývá než zopakovat, že z citované judikatury vyplývá, že vadnost jednotlivých úkonů správce daně může být zhojena v dalším řízení. I v případě, že by výzvy správce daně ze dne 5. 2. 2009 a 5. 6. 2009 vykazovaly vady, následovaly je další, tentokrát již bezvadné výzvy; žalobce na tyto výzvy adekvátně reagoval, předložil podklady a následně je doplnil. Nelze tudíž mít za to, že by správce daně vedl vytýkací řízení mimo zákonem stanovené podmínky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2010, č. j. 9 Afs 46/2010 – 227 a ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 Afs 65/2008 – 93, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Rozsudek krajského soudu je třeba považovat rovněž za nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud totiž nikterak nezvažoval - za situace, kdy dospěl k závěru o nezákonnosti výzev správce daně ze dne 5. 2. 2009 a 6. 5. 2009 a kdy si byl ovšem zároveň vědom toho, že se vyměřené nadměrné odpočty shodují s tím, co žalobce uváděl v daňových přiznáních, jak mohla mít taková případná vada řízení za následek nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí o věci samé a proč tedy má být důvodem jejich zrušení [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. V tomto směru lze souhlasit se stížní námitkou, podle níž se krajský soud nijak nezabýval otázkou, kterou sám žalobce považoval za vlastní předmět žaloby, totiž otázkou data vyměření a následného zaplacení nadměrných odpočtů (resp. přeplatků daně vzniklých na základě vyměřených nadměrných odpočtů) a otázkou žalobcem požadovaného úroku z přeplatku, jejž měl podle žalobce zavinit svým údajně nezákonným postupem správce daně. Žalobce přitom, jak již bylo řečeno, tvrdil, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, nikoli k vyměření daně až po provedení vytýkacího řízení na základě předmětných platebních výměrů. Zároveň žalobce označil za cíl žaloby zodpovězení otázky, zda *„má stát povinnost v případě, že nadměrné odpočty zadržoval neoprávněně* (...), *neprodleně odškodnit plátce DPH odpovídajícím úrokem“*. Není tedy ani zřejmé, jakým způsobem by „opakování daňového řízení“, k němuž krajský soud finanční orgány zavázal, mělo dopomoci k posouzení těchto žalobcem tvrzených nároků.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodává, že nedospěl k závěru o nezákonnosti předmětných vytýkacích řízení, což již samo o sobě vylučuje žalobcem tvrzený nárok na úrok z přeplatku či dokonce (žalobcem nejasně formulovaný) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zvýšený o uvedený úrok, který zákon o dani z přidané hodnoty rozhodně nepřepokládá (jak navíc vyplývá ze správního spisu, správce daně rozhodoval o žalobcem vznášených nárocích na úrok z přeplatku daně ve smyslu § 64 zákona o správě daní samostatnými rozhodnutími, proti nimž mohl žalobce podat samostatná odvolání a následně správní žaloby).

K námitkám vysloveným ve vyjádření žalobce ke kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že dospěl k závěru o zákonnosti předmětných vytýkacích řízení. Tento závěr se opírá o citovanou judikaturu zdejšího soudu. Nejvyšší správní soud se při řešení konkrétního případu nemůže vyjadřovat k obecným otázkám a námitkám vznášeným žalobcem, které se mají týkat systémových záležitostí správy daní v České republice.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Ostravě vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. prosince 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu