

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Problematika výzvy správce daně z pohledu rozsudku NSS

Všechny daňové subjekty se v praktické činnosti setkávají při běžné komunikaci se správci daně s výzvami správce daně, které správce daně vystavuje v rámci vytykácího řízení dle ustanovení § 43 zákona 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen ZSDP).

Problematikou těchto výzev se zabýval i nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) čj. 2 Afs 58/2009-85, který v odůvodnění svého stanoviska vycházel zcela zřejmě i z nálezů Ústavního soudu sp.zn. I ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008.

Poznamenávám, že tento náleží ÚS upravující podmínky pro zahájení kontroly správcem daně však není zatím pracovníky správců daně respektován a dodržován.

NSS se zabýval posuzováním neurčitosti výzvy správce daně a konstatoval, že pouze výzva na prokázání oprávněnosti údajů uvedených v daňovém přiznání není konkrétní a nikterak nespécifikuje, v jakém směru má správce daně pochybnosti o správnosti nebo průkaznosti podaného daňového přiznání. NSS poukazuje na zákonnou povinnost správce daně uvedenou v § 43 odst. 1 ZSDP konkrétně předestřít svoje pochybnosti daňovému subjektu již v této fázi daňového řízení, tedy ve vytykáčím řízení. Tuto problematiku již NSS judikoval i v předchozích rozsudcích včetně stanoviska rozšířeného senátu NSS čj. 9 Afs 110/2007-102 tak, že ve výzvě správce daně musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti a průkaznosti podaného daňového přiznání. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání tomuto požadavku neodpovídá.

V odůvodnění stanoviska NSS je uvedeno, že součástí pojmu právního státu 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. Kontrolní oprávnění správce daně proto 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. Vytykácí řízení je řízením, v němž má správce daně určitá kontrolní oprávnění. Již ze samotného znění ustanovení § 43 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 daňového řádu, 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.

Pokud tedy výzva správce daně žádné konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti správce daně neuvádí, jedná se dle právního názoru rozšířeného senátu NSS o **výzvu nezákonnou**. Nemůže být dostačující, když správce daně pouze vyzve daňového poplatníka k vyjádření ke vniklým pochybnostem, které nikterak správce daně nespecifikoval.

NSS také poukazuje na informační význam výzvy, který spočívá nejen v tom, že je touto výzvou zahajováno vytykácí řízení a daňový subjekt tak obdrží první signál o tom, že správci daně vznikly určité pochybnosti, ale je nezbytné ve výzvě tyto pochybnosti přesně skutkově specifikovat tak, aby je mohl daňový subjekt následně vyvrátit. Pokud skutkově specifikované pochybnosti výzva správce daně neobsahuje, jedná se dle právního názoru NSS o výzvu zcela nekonkrétní, kterou NSS označuje za výzvu „formulářové povahy“.

V případě zcela nekonkrétní a skutkově nepodložené výzvy k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání jsou naplněny důvody k tomu, aby tato výzva byla označena za nezákonnou a tato skutečnost bude následně ovlivňovat i nezákonnost rozhodnutí vydaného v návaznosti na vydání nezákonné výzvy.

Pokud je tedy výzva správce daně nezákonná, způsobuje tato skutečnost nezákonnost celého následujícího vytykácího řízení, neboť kde není zákonný začátek, nemůže následovat ani zákonný průběh řízení.

Z výše uvedených důvodů doporučuji věnovat zvýšenou pozornost obsahu všech výzev předkládaných správci daně v rámci vytykácího řízení a v případě, že nebude výzva obsahovat konkrétní skutkově přesně specifikované pochybnosti správce daně doporučuji poukazovat ve vyjádřeních daňového subjektu, příp. jeho zplnomocněného zástupce na nezákonnost takové výzvy ve smyslu závěrů NSS zveřejněných v rozsudku čj. 2 Afs 58/2009-85 ze dne 9.9.2009.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 18. 9. 2009