



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **L. s.r.o.**, IČO X,
sídlem X,
zastoupené **TOMÁŠEM GOLÁNĚM**, daňovou kanceláří s.r.o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha 4

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 17. 5. 2018 a upřesněnou při jednání soudu dne 27. 3. 2019 se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem – probíhající daňovou kontrolou, jejíž předmět a rozsah byly vymezeny v protokolu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 4724137/17/2121-60561-106620, a žádala, aby bylo žalovanému uloženo zdržet se zásahu do práv žalobkyně a ukončit nezákonně zahájenou daňovou kontrolu.
2. Nezákonnost daňové kontroly spatřovala v tom, že ve výzvě žalovaného k odstranění pochybností ze dne 21. 6. 2017, č. j. 3308607/17/2121-50522-200736 (dále též jen „výzva k odstranění pochybností“), byly vyjádřeny pochybnosti toliko ve vztahu k přijatému

zdanitelnému plnění od dodavatele DIČ: X a daňovému dokladu č. X, avšak ve vztahu k ostatním přijatým zdanitelným plněním sdělení jakýchkoli pochybností žalovaného absentovalo, což je vada, která zatěžuje celý postup k odstranění pochybností, který zahájení daňové kontroly předcházela. Žalobkyně se nemohla seznámit s konkrétními pochybnostmi, které měla vyvrátit. Jelikož žalovaný měl prvotně pochybnost jen u konkrétní faktury, měl v souladu se zásadou proporcionality na místo výzvy dle ustanovení § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zvolit méně zatěžující prostředek v podobě výzvy dle ustanovení § 101g odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), která nestaví lhůtu pro vyměření daně.

3. Dále žalobkyně odvíjela nezákonnost daňové kontroly od nezákonnosti výsledku postupu k odstranění pochybností, který je zachycen v protokolu ze dne 15. 11. 2017, neboť žalovaný se nikterak nevyjádřil k některým důkazním prostředkům svědčícím v její prospěch. Žalovaný v protokolu o jednání uvedl, že žalobkyně odstranila všechny pochybnosti uvedené ve výzvě, až na fyzické uskutečnění plnění uvedeného na daňovém dokladu číslo X od dodavatele C. T.s.r.o., DIČ X, datum uskutečnění zdanitelného plnění 4. 4. 2017, jehož předmětem bylo vozidlo V., VIN X (dále též jen „předmětné vozidlo“). Žalobkyně vytýká žalovanému, že ve výsledku postupu k odstranění pochybností chybí hodnocení důkazních prostředků, a to zejména předloženého osvědčení o registraci vozidla – technického průkazu, zelené karty a informací z registru vozidel, v němž si žalovaný ověřil, že k prvnímu zaevidování předmětného vozidla došlo dne 13. 5. 2016, v České republice dne 24. 3. 2017, přičemž jako vlastník byl zapsán nejprve dodavatel žalobkyně, následně žalobkyně a poté bylo vozidlo odhlášeno z důvodu vývozu do ciziny. V rámci hodnocení důkazů se žalovaný s tímto nevypořádal a nevyjádřil se ani k předloženým důkazním prostředkům prokazujícím prodej vozidla. Tvzení žalovaného, že předložené doklady obsahují formální chyby, nebylo prokázáno, neboť opravy v identifikačním čísle vozidla v komisionářské smlouvě a protokolu číslo 390/2017 nepředstavují věcné chyby, ale pouze opravy zjevné chyby v psaní, a nebylo tedy ani třeba, aby byly parafovány oběma stranami. Žalovaný dle žalobkyně neunáší své důkazní břemeno, neboť neuvedl, jaké důsledky má mylné uvedení jedné číslice v identifikačním čísle vozidla. Žalovaný vychází z místního šetření a výslechu svědka, přičemž tyto pochybnosti byly žalobkyni sděleny až dne 15. 11. 2017. Žalobkyně zdůrazňovala, že konkrétní pochybnosti vztahující se k předmětnému vozidlu jí nebyly sděleny ve výzvě k odstranění pochybností, ale až v rámci jednání o výsledku postupu k odstranění pochybností. Dále uvedla, že dochází-li v rámci postupu k odstranění pochybností k dokazování, je povinností žalovaného ve výsledku postupu k odstranění pochybností všechny důkazy řádně vyhodnotit a nemůže selektivně hodnotit pouze jejich část. Žalobkyně též zdůraznila, že nenapadá samotné hodnocení důkazů, ale postup při jejich hodnocení, zejména absenci hodnocení předložených důkazních prostředků, což bylo také předmětem její stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu a následné žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Pokud žalovaný důkazní prostředky ve svém hodnocení ignoruje a ani neuvede žádné úvahy, které ho k tomu vedly, pak je žalobkyně oprávněna důkazní prostředky opětovně doložit, což postup protahuje, žalobkyni zatěžuje a odporuje to zásadám zdrženlivosti, přiměřenosti a hospodárnosti. Dle žalobkyně žalovaný tím, že se nevypořádal se všemi důkazními prostředky, porušil ustanovení § 102 odst. 4 daňového řádu, které se vztahuje i na výsledek postupu k odstranění pochybností, jenž je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu. Z výsledku odstranění pochybností musí být patrné, jaké pochybnosti měl

žalovaný na počátku postupu k odstranění pochybností, zda byly odstraněny, nebo zda přetrvávají a na jakém základě, aby žalobkyně mohla na výsledek reagovat, a případně navrhnout pokračování v dokazování. Nevypovídání se s předloženými důkazními prostředky a nedostatečné odůvodnění výsledku postupu k odstranění pochybností představuje porušení práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv. Jestliže pochybnosti nebyly vyjádřeny ve výzvě k odstranění pochybností, a ani ve výsledku postupu k odstranění pochybností se k nim žalovaný blíže nevyjádřil a nehodnotil všechny důkazní prostředky, není možné s ohledem na závažná pochybení ve výsledku postupu k odstranění pochybností řádně zahájit daňovou kontrolu. V daném případě navíc došlo k jejímu rozšíření. Poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 – 43, a ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015-29. Nesouhlasí se závěry Odvolacího finančního ředitelství, které ve svém důsledku znamenají, že žalovaný může vyžadovat po žalobkyni důkazní prostředky a následně přejít do daňové kontroly, aniž se k předloženým důkazním prostředkům vyjádří, a žalobkyně je nucena snášet nezákonnost následné daňové kontroly až do doby vydání rozhodnutí, proti němuž se bude moci odvolat, a nést náklady s tím spojené po celé řízení, které může trvat po dobu prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Takový výklad by znamenal zásah do ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces a práva vlastnit majetek.

4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Současně vyjádřil pochybnost, zda namítané jednání může představovat nezákonný zásah ve smyslu ustanovení § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu považuje též za vnitřně rozpornou, neboť pokud žalobkyně tvrdí, že výsledek postupu k odstranění pochybností je rozhodnutím, pak by byla žaloba proti nezákonnému zásahu nepřipustná, neboť žaloba proti nezákonnému zásahu je subsidiární ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí. Žalovaný se domnívá, že v daném případě je žaloba proti nezákonnému zásahu nepřipustná dle ustanovení § 85 s. ř. s., neboť žalobkyně bude mít možnost se bránit vůči eventuálním rozhodnutím. Upozornil, že pokud by bylo možné vztáhnout závěry rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, na projednávanou věc, pak by byla žaloba podána opožděně, neboť k namítanému zásahu mělo dojít dne 15. 11. 2017, a zákonná lhůta k podání žaloby by tedy uplynula 15. 1. 2018. Dále odkázal na svou argumentaci vyslovenou ve vyrozumění o výsledku šetření podle § 261 daňového řádu ze dne 7. 12. 2017, č. j. 4913869/17/2121-60560-20335, a závěry Odvolacího finančního ředitelství uvedené ve vyrozumění o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu, č. j. 14410/18/5100-41455-704421. Zdůraznil, že výsledek postupu k odstranění pochybností není rozhodnutím dle § 101 daňového řádu. Jde o ucelený zákonem upravený proces, jehož cílem není rozhodnout. Uvedl, že výzva k odstranění pochybností splňovala zákonné požadavky. Poukázal na to, že žalobkyně na výzvu k odstranění pochybností reagovala svým vyjádřením ze dne 4. 7. 2017, doložila množství příloh a nevznesla žádné námitky proti srozumitelnosti či rozsahu výzvy. Žalobkyně zjevně pochopila, v čem spočívají pochybnosti žalovaného a snažila se je odstranit. Žalovaný i v průběhu postupu k odstranění pochybností a následně zahájené daňové kontroly postupoval v souladu se zákonem. Jasně a srozumitelně zdůvodnil, proč jeho pochybnosti přetrvávají, a proto přistoupil k zahájení daňové kontroly, v jejímž rámci má žalobkyně prostor prokazovat svá tvrzení a uplatňovat svá práva. Má za to, že žalobkyně nebyla postupem žalovaného protiprávně dotčena na svých právech.

5. V replice žalobkyně uvedla, že aplikací závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, by byla zkrácena na svých právech, neboť postupovala v souladu s tehdejší judikaturou, zejména usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 10 Afs 28/2014-51, a snažila se vyčerpat všechny prostředky ochrany. K podání stížnosti přistoupila před vydáním rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, jehož anonymizovaná verze byla vydána dne 19. 12. 2017, přičemž vyřízení stížnosti bylo žalobkyni doručeno dne 8. 12. 2017. Pokud jde o intertemporální účinky změny judikatury, poukázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42. Uvedla, že postup k odstranění pochybností je ukončen tím, že správce daně rozhodne, zda pochybnosti byly odstraněny, nebo zda trvají, což musí být řádným přezkoumatelným způsobem zdůvodněno ve výsledku postupu k odstranění pochybností. Zdůraznila, že výsledek postupu k odstranění pochybností musí splňovat formální a obsahové náležitosti rozhodnutí, neboť jím jsou přiznána práva.
6. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích, přičemž žalobkyně upřesnila, že nezákonný zásah spatřuje v trvající nezákonně zahájené daňové kontrole a domáhá se jejího ukončení. Uvedla, že daňová kontrola zasahuje do majetkových práv žalobkyně, neboť v jejím důsledku je žalobkyni zadržován nadměrný odpočet.
7. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 22. 5. 2017 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací ob dobí duben 2017.
8. Žalovaný zaslal dne 21. 6. 2017 žalobkyni výzvu k odstranění pochybností, v níž žalobkyni sdělil, že mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně u přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v oddílu C přiznání k dani z přidané hodnoty, které se vztahují k přijatým zdanitelným plněním ve výzvě specifikovaným, a to jednak plnění od plátce DIČ X, skupinová registrace k DPH, které žalobkyně evidovala v oddílu B. 2 kontrolního hlášení za duben 2017 pod evidenčním číslem X [bod 1 výzvy], dále plnění od dodavatele C. s.r.o. dle faktury číslo X, jehož předmětem byl nákladní náves K. M., a plnění od dodavatele C. T. s.r.o. dle faktury číslo X, jehož předmětem bylo předmětné vozidlo, a žalobkyně byla vyzvána k prokázání fyzického pořízení a následného prodeje těchto vozidel [bod 2 výzvy]. Dále byla žalobkyně pod bodem 3 výzvy vyzvána k doložení veškerých dokladů k dodáním uvedeným v souhrnném hlášení za měsíc duben 2017 pro VAT ID DE308654195 a RO37181771. Žalobkyně byla vyzvána k odstranění pochybností a prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet, zejména k doložení uvedených přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v přehledu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, daňových dokladů k předmětným uskutečněným zdanitelným plněním uvedeným v bodě 3 výzvy a přijatému zdanitelnému plnění uvedenému v bodě 1 výzvy, důkazních prostředků k provedeným platbám, smluv v písemné formě včetně dodatků, a nejsou-li v písemné formě, vymezení jejich obsahu, jakož i dalších důkazních prostředků tak, aby došlo k odstranění pochybností, a to ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. V odůvodnění výzvy bylo uvedeno, že žalovaný na základě porovnání údajů o zdanitelných plněních v oddílu B. 2 kontrolního hlášení podaného žalobkyní a údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu 1. 4 kontrolního hlášení podaného dodavatelem DIČ X zjistil, že žalobkyně vykazovala vyšší daň na vstupu než dodavatel na výstupu, a z tohoto důvodu má správce daně pochybnost o

oprávněnosti uplatněného odpočtu na vstupu z přijatého zdanitelného plnění uvedeného pod bodem 1 výzvy.

9. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 4. 7. 2017, v němž popsala průběh nabytí a následného prodeje vozidla V., a předložila podklady týkající se předmětných zdanitelných plnění.
10. Žalovaný vyzval společnosti C. s.r.o. a C. T. s.r.o. k předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění, zejména poskytnutí údajů o nákupu vozidel. Společnost C. s.r.o. zaslala požadované podklady, společnost C. T. s.r.o. na výzvu nereagovala.
11. Dne 30. 8. 2017 byla jako svědkyně vyslechnuta Ing. O. N., která zpracovávala účetnictví společnosti C. T. s.r.o. od ledna 2016 do dubna 2017. Uvedla, že vystavila faktury za prodej vozidla na základě podkladů od žalobkyně a jednatele C. T. s.r.o. S. J.. Evidovala přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, zaevidovala vše, co jí dal jednatel, o nákupu vozidel neúčtovala. Faktury za pořízení vozidel, které jí jednatel přinesl, byly na jinou společnost. Dále přinesl technické průkazy, které se ale týkaly vozidel s jiným VIN. Vozidla neviděla, žádala jednatele, aby jí poskytl doklady o nákupu. Jednatel neuměl česky, s registrací vozidel mu asi musel někdo pomoci.
12. Dne 7. 9. 2017 bylo provedeno místní šetření v kanceláři Ing. O. N., která žalovanému předložila účetnictví společnosti C. T. s.r.o.
13. Dne 15. 11. 2017 byly při ústním jednání se zástupcem žalobkyně projednány skutečnosti zjištěné v rámci postupu k odstranění pochybností v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017. Žalovaný v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 11. 2017 a protokolu o jednání popsal průběh postupu k odstranění pochybností, uvedl podklady předložené žalobkyní k jednotlivým bodům výzvy a provedené úkony a zjištění žalovaného k těmto bodům. Konstatoval, že pochybnosti pod bodem 1 výzvy k odstranění pochybností byly odstraněny, důvodem neshody v kontrolním hlášení byla skutečnost, že dodavatel zdanil přijatou zálohu na základě zálohové faktury a odběratel na základě konečné faktury. Byly odstraněny též pochybnosti dle bodu 2 výzvy ohledně fyzického pořízení vozidla K. M., u něhož dodavatel zaslal požadované důkazní prostředky, a žalobkyně důkazními prostředky pochybnosti ohledně fyzického pořízení vozidla odstranila. Uvedl, že žalobkyně splnila rovněž povinnost uloženou pod bodem 3 výzvy, neboť k těmto dodáním doložila veškeré doklady. Ve vztahu k předmětnému vozidlu však žalovaný uzavřel, že pochybnosti přetrvávají, neboť žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění plnění. Žalobkyně k prokázání pořízení předmětného vozidla předložila protokol č. CZ-3107-17-03-0292 o technické prohlídce; protokol č. 390/2017N o měření emisí vozidla se vznětovým motorem ze dne 21. 3. 2018; doklad o úhradě technické prohlídky vozidla ze dne 21. 3. 2017; osvědčení o registraci vozidla - technický průkaz; protokol o převzetí vozidla do komise ze dne 21. 3. 2017; komisionářskou smlouvu ze dne 21. 3. 2017 mezi C. T. s.r.o. jako komitentem a žalobkyní jako komisionářem; předávací protokol ze dne 21. 3. 2017, přebírající žalobkyně a předávající C. T. s.r.o.; výpis z obchodního rejstříku C. T. s.r.o.; výpis z evidence plátců DPH – C. T. s.r.o.; ověřenou plnou moc ze dne 21. 3. 2017, kterou zmocnitel C. T. s.r.o. zmocnil žalobkyni k přepisu vlastníka v evidenci vozidla VIN X (opraveno na VIN X); daňový doklad číslo X za prodej předmětného vozidla dle kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2017; protokol č. X o technické prohlídce ze dne 13. 4. 2017;

fotodokumentaci vozidla a potvrzení o provedení platby. Žalovaný uvedl, že vzhledem k tomu, že doklady předložené žalobkyní obsahují formální chyby, neprokazují, že plnění bylo fakticky uskutečněno. Poukázal na opravu VIN vozidla na žalobkyní předložené komisionářské smlouvě, protokolu o měření emisí vozidla a plné moci ze dne 21. 3. 2017 a na opravu značky a typu vozidla na předávacím protokolu a odlišný VIN. Bylo zjištěno, že jednatel dodavatele neumí česky, opravy v předávacím protokolu jsou podepsány pouze zástupcem žalobkyně, nikoli dodavatelem, u plné moci není zřejmé, zda k opravě VIN došlo před ověřením podpisu jednatele dodavatele a oprava není parafována. Žalovaný konstatoval, že C. T. s.r.o. nereagovala na výzvu k poskytnutí důkazních prostředků prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění. Při místním šetření u účetní společnosti C. T. s.r.o. bylo předloženo účetnictví. Účetní neměla k dispozici žádné důkazní prostředky prokazující nákup jakéhokoli vozidla společností C. T. s.r.o. Z registru vozidel bylo zjištěno, že k prvnímu zaevidování fakturovaného vozidla došlo dne 13. 5. 2016, v České republice bylo registrováno od 24. 3. 2017, přičemž jako vlastník byla uvedena C. T. s.r.o. a od 19. 4. 2017 do 21. 4. 2017 žalobkyně. Dne 21. 4. 2017 bylo vozidlo odhlášeno z důvodu vývozu do ciziny. Vozidlo bylo dovezeno z jiného členského státu (Polska). Žalovaný nezjistil zdanění uvedeného dovozu či pořízení zboží z jiného členského státu žádným daňovým subjektem. V předloženém účetnictví nebyl žádný záznam ani daňový doklad prokazující pořízení předmětného vozidla ze zemí Evropské unie. Šetřením žalovaného bylo zjištěno, že dodavatel neměl v podaných přiznáních přiznáno pořízení ani dovoz žádného vozidla, u dodavatele nebylo zjištěno pořízení (fyzické ani dokladové) deklarovaného vozidla, vozidlo nebylo zahrnuto v obchodním majetku ani v evidenci zboží, o nákupu nebylo účtováno, transakce nebyla zahrnuta do evidence pro účely DPH, nebylo zdaněno žádné pořízení ani dovoz zboží. Daňový subjekt nedisponuje žádnými prostory, vlastními ani pronajatými, kde by mohlo být předmětné vozidlo umístěno, sídlo společnosti není sídlem skutečným ve smyslu § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty. Na komisionářské smlouvě ze dne 21. 3. 2017 předložené účetní dodavatele při místním šetření je VIN X, přičemž vozidlo s tímto identifikačním číslem nebylo v registru vozidel nalezeno. Konstatoval, že na základě uvedených nesrovnalostí nadále trvají pochybnosti o tom, zda se jednalo o deklarované vozidlo. Není zcela prokázáno, zda bylo předmětem plnění vozidlo VIN X, nebo vozidlo VIN X. Daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi není dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladu deklarováno. Zdůraznil, že pro uznání nároku nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nebo samotné výše daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v nich deklarováno. Uzavřel, že pochybnosti ohledně fyzického pořízení předmětného vozidla přetrvávají. Konstatoval, že vzhledem k přetrvávajícím pochybnostem ohledně uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění specifikovaného v bodě 2 výzvy k odstranění pochybností - dodání předmětného vozidla dle daňového dokladu číslo X povede v této věci další dokazování. Z těchto důvodů ukončí postup k odstranění pochybností a z moci úřední dle § 90 odst. 3 daňového řádu zahájí daňovou kontrolu v rozsahu přetrvávajících pochybností.

14. Bezprostředně poté při jednání dne 15. 11. 2017 přistoupil žalovaný z důvodu přetrvávajících pochybností k zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu a vymezil její předmět a rozsah. Předmětem daňové kontroly je daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017. Daňová kontrola byla zahájena v rozsahu uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu číslo X od dodavatele C. T. s.r.o, jehož předmětem byl prodej předmětného vozidla dle kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2017.
15. Na základě zjištění během postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období duben 2017 žalovaný při uvedeném jednání rozšířil rozsah zahájené daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 o:
 - a) uskutečněná zdanitelná plnění - dodání zboží do jiného členského státu dle daňových dokladů:
 - vfa700206, na němž je uvedena jako dodavatel žalobkyně, odběratel A. T. – A. J., X, datum uskutečnění zdanitelného plnění 20. 4. 2017, částka 1 902 445 Kč (71 000 EUR), jehož předmětem byl prodej předmětného vozidla,
 - vfa700210, na němž je uvedena jako dodavatel žalobkyně, odběratel A. T. – A. J., X, datum uskutečnění zdanitelného plnění 21. 4. 2017, částka 1 910 610 Kč (71 000 EUR), jehož předmětem byl prodej vozidla V. VIN X,
 - b) přijaté zdanitelné plnění dle daňového dokladu
 - 0042017 od dodavatele C. T. s.r.o, datum uskutečnění zdanitelného plnění 4. 4. 2017, jehož předmětem byl prodej vozidla V., VIN X, dle kupní smlouvy ze dne 4. 4. 2017.
16. Žalobkyně při jednání dne 15. 11. 2017 vyjádřila nesouhlas s výsledkem postupu k odstranění pochybností, namítla nezákonnost zahájené daňové kontroly a podala stížnost dle § 261 daňového řádu proti postupu žalovaného. Uvedla, že předložila všechny relevantní důkazní prostředky, především listiny prokazující faktické vlastnictví dodavatele C. T. s.r.o., které považovala za dostatečné k odstranění pochybností. Žalovaný důkazní prostředky přijal, ale nikterak je nehodnotil, čímž rezignoval na své důkazní břemeno a porušil ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a § 8 daňového řádu.
17. Žalovaný vydal dne 7. 12. 2017 vyrozumění o výsledku šetření vedeného podle ustanovení § 261 daňového řádu. Námitku žalobkyně ohledně nezákonnosti zahájení daňové kontroly vyhodnotil jako nedůvodnou. Uvedl, že daňová kontrola byla řádně zahájena z moci úřední dle ustanovení § 90 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 87 odst. 1 daňového řádu v rozsahu přetrvávajících pochybností poté, co byl řádně ukončen postup k odstranění pochybností. Ve vztahu ke stížnosti žalobkyně na postup při hodnocení důkazů žalovaný vyhodnotil stížnost jako nepřipustnou s tím, že hodnocení důkazních prostředků není postupem správce daně, nýbrž jeho myšlenkovým pochodem.
18. Žalobkyně podala dne 13. 2. 2018 k Odvolacímu finančnímu ředitelství žádost o prošetření způsobu výsledku vyřízení stížnosti, v níž navrhl, aby odvolací orgán učinil opatření k ukončení nezákonně zahájené daňové kontroly a k řádnému ukončení postupu k odstranění pochybností spočívajícím v řádném odůvodnění výsledku postupu k odstranění pochybností. V žádosti žalobkyně především zopakovala námitku ohledně absence hodnocení důkazů ve sdělení žalovaného o výsledku postupu o odstranění pochybností a s tím související nezákonnost zahájení daňové kontroly, neboť dle žalobkyně postup o odstranění pochybností vinou uvedené vady nebyl řádně ukončen. Důkazní břemeno

ohledně trvajících pochybností tížilo dle žalobkyně v této fázi řízení žalovaného, který však pro své tvrzení o trvání pochybností neoznačil řádně důkazy a ani toto tvrzení řádně nezduvodnil. Tuto námitku podpořila žalobkyně tvrzením, že sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 101 daňového řádku a musí obsahovat veškeré náležitosti předepsané v ustanovení § 102 daňového řádu.

19. Odvolací finanční ředitelství vyřídilo výše uvedenou žádost vyrozuměním o výsledku prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 28. 3. 2018. Shodně s žalovaným uzavřelo, že v části stížnosti, v níž žalobkyně brojila proti postupu hodnocení důkazů žalovaným, je stížnost nepřipustná, neboť stížnost je subsidiární prostředek tam, kde nepřipadá v úvahu jiný způsob ochrany. Žalobkyně stížností napadala hodnocení důkazů, tedy skutkové a právní závěry žalovaného, které lze však napadat až řádným opravným prostředkem proti konečnému rozhodnutí. Odmítlo názor žalobkyně, že sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností je rozhodnutím ve smyslu § 101 daňového řádu, neboť se v něm daňovému subjektu neukládá povinnost, nepřiznává právo, ani se neprohláší právo nebo povinnost stanovená zákonem. Shodně s žalovaným též shledalo neduvodnou stížnost proti nezákonnosti zahájení daňové kontroly.
20. Soud se primárně zabýval tím, zda jsou splněny podmínky věcného projednání žaloby, zejména zda jednání žalovaného, v němž žalobkyně spatřuje nezákonný zásah, může být pojmově zásahem ve smyslu § 82 s. ř. s., zda byla žaloba podána včas a zda je přípustná dle ustanovení § 85 s. ř. s.
21. Podle ustanovení § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Dle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s. žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. Podle ustanovení § 85 s. ř. s. žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
22. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 21. 11. 2017, č. j. 7 As 155/2015 - 160, č. 3687/2018 Sb. NSS, *„pokud je zjevné a nepochybné, že jednání popsané v žalobě nemůže být vzhledem ke své povaze, povaze jeho původce či jiným okolnostem „zásahem“ ve smyslu legislativní zkratky v § 82 s. ř. s., i kdyby byla tvrzení žalobce pravdivá, musí být taková žaloba odmítnuta podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jelikož chybí podmínka řízení spočívající v přípustitelném (plausibilním) tvrzení nezákonného zásahu.“* Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl sice následně zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, avšak z důvodů nevztahujících se k citovanému závěru. Současně však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že odmítnout žalobu z uvedeného důvodu lze jen tehdy, je-li nemožnost, aby v žalobě tvrzené jednání bylo nezákonným zásahem, zjevná a nepochybná, přičemž soud přihlíží též k závěrům ustálené judikatury, která dále vysvětluje, které úkony veřejné správy nezákonným zásahem nejsou a nemohou být.
23. Rozšířený senát v usnesení ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS, dospěl k závěru, že *„zahájení i provádění daňové kontroly může být podle okolností*

nezákonným zásahem.“ Zahájením a prováděním daňové kontroly správce daně přímo zasahuje do právní sféry daňového subjektu (porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřipustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí a případně též do dobré pověsti). Daňovému subjektu musí být proto poskytnuta soudní ochrana nejen proti nezákonným platebním výměrům, ale i proti nezákonným daňovým kontrolám, které jim předcházejí, respektive proti nezákonným daňovým kontrolám vůbec. Daňová kontrola sama představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s., přičemž zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci.

24. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vypočetl úkony v rámci daňové kontroly, proti nimž lze brojit podáním zásahové žaloby, přičemž konstatoval: *„Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. [...] Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstižného“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Aps 2/2006 - 95, podle něhož „prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení“). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“*
25. S ohledem na shora uvedené soud konstatuje, že nelze zcela vyloučit, že by tvrzené nezákonné zahájení daňové kontroly dle ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu při absenci vypořádání důkazních prostředků předložených daňovým subjektem v rámci postupu k odstranění pochybností a její následné vedení mohlo představovat zásah do práv žalobkyně ve smyslu § 82 s. ř. s., neboť v důsledku nezákonné zahájené daňové kontroly může dojít k porušení práv kontrolované osoby, a to přinejmenším ústavně zaručeného práva na ochranu její svobodné sféry (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), případně práva vlastnit majetek. Žalobkyně sama uvádí nejen dotčení práva na spravedlivý proces, ale poukazuje též na náklady spojené s nezákonným jednáním žalovaného.
26. Dále se soud zabýval otázkou včasnosti podané žaloby. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle ustanovení § 261 daňového řádu není jiným právním prostředkem ochrany nebo nápravy ve smyslu § 85 s. ř. s., který je nutno před podáním žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správce daně vyčerpat. Případné podání takové stížnosti nemá vliv na běh subjektivní lhůty pro podání žaloby, jak závazně potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42. Subjektivní dvouměsíční lhůta k podání žaloby podle § 84 odst. 1 s. ř. s. tedy neplyne od vyřízení stížnosti, respektive vyřízení podnětu k prošetření jejího vyřízení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu však zároveň

zdůraznil, že nově přijatý názor nelze zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu. Nelze proto odmítnout žalobu pro opožděnost z důvodu, že žalobce před podáním žaloby uplatnil proti postupu správce daně stížnost, její vyřízení nechal prošetřit a teprve následně se domáhal ochrany svých práv u soudu, ačkoli bylo namístě se proti zásahu přímo bránit žalobou podle § 82 a násl. s. ř. s., jestliže v té době vycházel žalobce v dobré víře z předchozí rozšířeným senátem překonané judikatury Nejvyššího správního soudu (viz body [51] až [55] rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42, Sb. NSS 3686/2018).

27. V projednávané věci žalobkyně podala stížnost dne 15. 11. 2017, tedy před vydáním uvedeného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, přičemž o prošetření vyřízení stížnosti požádala dříve, než bylo rozhodnutí zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu číslo 3/2018 pod číslem 3686/2018 Sb. NSS. Je tedy třeba vycházet z předcházející judikatury Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25), podle níž stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu se považují za prostředky ochrany, jejichž vyčerpáním je podmíněna přípustnost zásahové žaloby proti zahájení či provádění daňové kontroly. Závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je nadto třeba vnímat v kontextu nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2018, sp. zn. II. ÚS 635/18, v němž Ústavní soud konstatoval, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 a násl. s. ř. s. je důležité rozlišovat různé typy zásahů a zohledňovat specifika tzv. trvajících zásahů; konkrétně Ústavní soud uvedl: „*V případě těchto zásahů obecně musí s ohledem na zásadu bezrozpornosti právního řádu platit pravidlo, podle kterého časové právní následky včetně dopadu na počátek běhu subjektivní i objektivní lhůty k podání zásahové žaloby má až ukončení takového zásahu. V případě stále neukončeného trvajících zásahu pak ústavně-konformní výklad pojmu ‚dozvěděl se‘ (§ 84 odst. 1 věta první s. ř. s.) odpovídá pojmu ‚dozvídá‘, a výklad pojmu ‚došlo‘ (§ 84 odst. 1 věta druhá s. ř. s.), odpovídá pojmu ‚dochází‘. V souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva lhůta k podání žaloby proti neukončenému trvajícím zásahu ve skutečnosti začíná každý den znovu.*“ Subjektivní lhůta pro podání zásahové žaloby v případě, že je napadána daňová kontrola jako celek, tudíž nemůže uplynout dříve než po dvou měsících od jejího ukončení. Jelikož se žalobkyně domáhá ochrany proti daňové kontrole, jež v době podání žaloby trvala, nemohla žalobkyně lhůta k podání žaloby marně uplynout, a žaloba tedy byla podána včas.
28. Soud posuzoval též přípustnost žaloby z hlediska ustanovení § 85 s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 8. 2014, č. j. 5 Afs 34/2014 - 39, rozdělil možná práva porušená daňovou kontrolou na „nedaňová“ práva (např. porušení práva na sféru osobní svobody, práva na ochranu vlastnictví, nepřípustné omezení subjektivního veřejného práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost, zásah do práva na soukromí) a „daňová“ práva (zejména právo na správné stanovení daně). Zatímco ve vztahu k „daňovým“ právům se uplatní subsidiární povaha žaloby proti nezákonnému zásahu, zasahuje-li nezákonná daňová kontrola do „nedaňové“ sféry daňového subjektu, je možné se bránit podáním zásahové žaloby (viz též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 8 Afs 144/2018 - 30). Jelikož žalobkyně brojí proti daňové kontrole jako celku, která je typicky spjata se zásahy do „nedaňových“ práv, přičemž poukazuje též na zátěž a náklady

s daňovou kontrolou pro ni spojené, není tvrzeno toliko dotčení na „daňových“ právech, a žaloba je vzhledem k výše uvedenému přípustná ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s.

29. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas a soud neshledal žádné důvody svědčící o její nepřipustnosti, bylo možno přistoupit k posouzení její důvodnosti. Soud přezkoumal označený zásah žalovaného v mezích žalobkyní uplatněných námitek vycházejících ze skutkového a právního stavu ke dni svého rozhodnutí (viz § 87 odst. 1 s. ř. s.).
30. Žalobkyně odvozuje nezákonnost provádění daňové kontroly od výzvy k odstranění pochybností, jejíž tvrzená nezákonnost spočívající v neuvedení pochybností ve vztahu k některým ve výzvě uvedeným plněním a nepřiměřenost vzhledem k rozsahu vyřčených pochybností činí dle žalobkyně nezákonným nejen následný postup k odstranění pochybností, ale též na něj navazující daňovou kontrolu.
31. Podmínkou pro postup dle ustanovení § 89 daňového řádu je existence konkrétních (dílků či jednotlivých) pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, jež musí být ve výzvě k odstranění pochybnosti dle odstavce 2 uvedeného ustanovení vyjádřena způsobem umožňujícím daňovému subjektu na ni adekvátně reagovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 – 39).
32. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu již v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, uzavřel, že ve výzvě správce daně podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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. Konstatoval, že *„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 pohybujícího 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 tvrzení 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 ztatečně od výše daně v jiných zdaňovacích*

obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ Na požadavku, aby správce daně ve výzvě sdělil, na základě jakých skutkových okolností pochybuje o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, Nejvyšší správní soud setrval i v následné judikatuře, a to i ve vztahu k výzvě dle § 89 daňového řádu (viz např. rozsudky ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 105/2012 – 37, ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58, či ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017-38).

33. V projednávané věci výzva k odstranění pochybností obsahovala vyjádření skutkových důvodů, o které se pochybnosti žalovaného opíraly, toliko ohledně zdanitelného plnění od dodavatele DIČ X. Ve vztahu k ostatním zdanitelným plněním žalovaný pak sice vymezil, čeho se jeho pochybnosti stran oprávněnosti nároku na odpočet týkají (tedy mimo jiné faktického pořízení a následného prodeje ve výzvě specifikovaného nákladního návěsu od dodavatele C. s.r.o. a vozidla od dodavatele C. T. s.r.o.), čímž umožnil žalobkyni na výzvu reagovat, což také učinila, neuvedl nicméně žádné konkrétní poznatky ani skutečnosti, na nichž své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo pravdivosti daňového tvrzení založil. Poznatky, které by odůvodňovaly konkrétní pochybnosti správního orgánu ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění uvedených pod body 2 a 3 výzvy v době jejího vydání nejsou zřejmé ani z obsahu předloženého správního spisu.
34. Lze tedy souhlasit s žalobkyní potud, že žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností požadavkům na konkrétnost výzvy dle § 89 daňového řádu ve vztahu k části zdanitelných plnění, jichž se výzva týkala, zcela nedostál. Konkrétní pochybnosti (respektive skutkové důvody je zakládající) ohledně přijatého zdanitelného plnění deklarovaného na daňovém dokladu číslo X od dodavatele C. T. s.r.o. byly totiž žalobkyni sděleny až při jednání dne 15. 11. 2017 spolu s výsledky postupu k odstranění pochybností bezprostředně před ukončením tohoto postupu a zahájením daňové kontroly. Z toho, že se žalobkyně výzvě podrobila a předložila požadované doklady a písemnosti, nelze dovodit, že by tato vada byla zhojena. Výzva k odstranění pochybností však nebyla jako celek nezákonná, neboť v rozsahu pochybností vyjádřených v bodě 1 plně vyhovovala shora citované judikatuře.
35. Postup žalovaného, který využil výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu jakožto prostředku, který slouží k objasnění konkrétních pochybností a k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti, lze považovat za adekvátní ve výzvě vysloveným pochybnostem plynoucím z nesrovnalostí v kontrolních hlášeních žalobkyně a dodavatele označeného DIČ skupinovou registrací k DPH. Institut výzvy dle § 101g odst. 2 zákona o DPH nezabývá správce daně oprávnění, aby v případě konkrétní pochybnosti o správnosti daňového tvrzení – uplatněného nároku na odpočet (tedy nikoli jen o správnosti či úplnosti vlastního kontrolního hlášení), pramenící z nesrovnalostí v kontrolních hlášeních dvou daňových subjektů, využil postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, v jehož rámci bude možné též v součinnosti s příslušnými správci daně a dalším daňovým subjektem pochybnosti plně odstranit.
36. Výše uvedená vada výzvy k odstranění pochybností spočívající v tom, že nebyla ve vztahu k některým zdanitelným plněním, jichž se týkala, opřena o konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti žalovaného, nezákonnost následně zahájené daňové kontroly nezpůsobuje.
37. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 2. 2015, č. j. 9 Afs 276/2014 – 43, postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou dva relativně samostatné

postupy, které probíhají nezávisle na sobě a každý se uplatní v jiné situaci. Postup k odstranění pochybností může být „překlopen“ do daňové kontroly, pokud vyvstanou podmínky, které zahájení daňové kontroly odůvodňují. V takovém případě musí být nejprve ukončen postup k odstranění pochybností a poté je zahájena daňová kontrola. Podle uvedeného rozsudku *„[n]ezákonnost výzev k odstranění pochybností ani případná nezákonnost samotného postupu k odstranění pochybností nemají automaticky za následek nezákonnost jiného postupu, v projednávané věci daňové kontroly. Vždy je nutné zkoumat konkrétní okolnosti v té které věci. Pokud by např. byly výzvy vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, případně nesplňovaly náležitosti kvalifikovaného úkonu a nemohly tedy účinně prodloužit lhůtu pro vyměření daně a tím i pro provádění kontroly, vedla by nezákonnost výzev k zahájení postupu k odstranění pochybností nepochybně k nezákonnosti i následné daňové kontroly. To se v posuzovaném případě nestalo, a nebylo ani namítáno. Stěžovatelka rozporovala nezákonnost daňové kontroly zejména nekonkrétností a neurčitostí výzev k odstranění pochybností a absenci pochybností, pro jejich vydání. Takové vady nemohou samy o sobě založit nezákonnost daňové kontroly.“* Tyto závěry potvrzuje též následná judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 6 Afs 383/2017 – 26, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Obecně tedy platí, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností bez dalšího nevylučuje následné zahájení daňové kontroly dle § 90 odst. 3 daňového řádu, pokud konkrétní okolnosti daného případu zahájení daňové kontroly ve vymezeném rozsahu odůvodňují.“*

38. Soud připomíná, že správce daně obecně při zahájení daňové kontroly u právnické osoby nemusí disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti. Není podmínkou pro účinné zahájení daňové kontroly, aby správce daně daňovému subjektu sdělil zcela konkrétní pochybnosti odůvodňující její zahájení, resp. aby mu sdělil konkrétní důvody (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 20. 8. 2014, č. j. 4 Afs 57/2014-30).
39. Z ustanovení § 90 daňového řádu plyne, že správci daně se nabízejí dva způsoby ukončení postupu k odstranění pochybností, a to vydání rozhodnutí o stanovení daně nebo zahájení daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly přichází v úvahu v případě, kdy správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, ať už z vlastní iniciativy nebo na základě návrhu daňového subjektu. Daňová kontrola je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je tím, kdo daňové řízení a postupy v něm vede. Dospěje-li k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Přejít na daňovou kontrolu není odvislý pouze od aktivity daňového subjektu, správce daně může kdykoliv v průběhu postupu k odstranění pochybností rozhodnout přejít na daňovou kontrolu. Postup k odstranění pochybností uvedený v § 89 a násl. daňového řádu slouží především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52). Zjistí-li správce daně, že by se proces svým rozsahem již vymykal postupu k odstranění pochybností, má tento postup ukončit a přejít do daňové kontroly (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Daňovou kontrolu může správce daně zahájit na základě vlastního uvážení, aniž by v takovém případě bylo nutné poskytovat daňovému subjektu lhůtu 15 dnů pro podání případného návrhu na pokračování dokazování ve smyslu § 90 odst. 2 daňového řádu věty

druhé (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 - 29).

40. V posuzovaném případě v průběhu postupu k odstranění pochybností vyšly najevo další pochybnosti, respektive skutečnosti, které tyto pochybnosti odůvodňovaly, s nimiž žalovaný žalobkyni seznámil při projednání výsledku postupu k odstranění pochybností, a které ho vedly k závěru o potřebě zahájit daňovou kontrolu. Následnou daňovou kontrolu navazující na postup k odstranění pochybností by bylo možné označit za nezákonnou za situace, pokud by všechny pochybnosti byly postaveny najisto již v průběhu postupu k odstranění pochybností, a daňová kontrola by tak sloužila jen k svévolnému provádění ve věci nadbytečných úkonů, které se samotnou daňovou povinností nespojují, či v situaci, kdy by její zahájení bylo důsledkem ignorování právně relevantních podání daňového subjektu v průběhu postupu k odstranění pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 10 Afs 22/2016 - 39). To se v projednávané věci nestalo. Ačkoli žalovaný jednotlivě nehodnotil některé žalobkyní předložené důkazní prostředky (osvědčení o registraci vozidla – technický průkaz, zelenou kartu), jejich předložení reflektoval a zahrnul je do výčtu předložených důkazních prostředků. Současně žalovaný sdělil skutečnosti, z nichž odvozuje své pochybnosti stran faktického přijetí zdanitelného plnění, respektive fyzického pořízení vozidla, pro které považuje za potřebné pokračovat v dokazování. Ačkoli lze souhlasit s žalobkyní, že žalovaný dostatečně nevysvětlil své pochybnosti stran totožnosti předmětu plnění dostatečně a neuvedl, jaký význam přikládá chybám a opravám v označení vozidla, respektive co přesně zjistil z předložených fotografií, jeho závěr o přetrvávajících pochybnostech o fyzickém pořízení nebyl opřen toliko o pochybnosti ohledně totožnosti vozidla plynoucí z uvedených chyb, ale byl opřen též o další skutečnosti zjištěné v průběhu postupu k odstranění pochybností. Žalovaný konkrétně uvedl, že dodavatel C. T. s.r.o. nereagoval na výzvu k předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění zdanitelného plnění a ke sdělení údajů o nabytí vozidla, včetně jeho zaúčtování a úhrady. Dále uvedl, že účetní dodavatele neměla k dispozici žádné důkazní prostředky prokazující nabytí vozidla dodavatelem, že dle evidence vozidel k prvnímu zaevidování vozidla VIN X došlo dne 13. 5. 2016 a že v České republice bylo vozidlo registrováno dne 24. 3. 2017, přičemž jako vlastník byla uvedena C. T. s.r.o. Vozidlo sice mělo být dovezeno z jiného členského státu, avšak nebylo zjištěno zdanění dovozu či pořízení z jiného členského státu, dodavatel neměl v podaných příznacích přiznáno pořízení ani dovoz žádného vozidla, nebylo zjištěno pořízení vozidla dodavatelem, v předloženém účetnictví nebyl žádný záznam o pořízení vozidla, vozidlo nebylo zahrnuto v obchodním majetku ani v evidenci zboží, o nákupu nebylo účtováno a transakce nebyla zahrnuta do evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Dodavatel nedisponuje vlastními ani pronajatými prostory, kde by mohlo být vozidlo umístěno, a jeho sídlo není skutečným sídlem.
41. Za této situace není nepřiměřený ani zjevně nedůvodný závěr žalovaného, že žalobkyní předložené důkazní prostředky neprokazují, že plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak bylo deklarováno, a tedy že trvají jeho pochybnosti o fyzickém pořízení vozidla žalobkyní, přičemž pro uznání nároku na odpočet je rozhodné též faktické přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem. Z úředního záznamu i protokolu ze dne 15. 11. 2017 je patrné, z jakých skutečností žalovaný dovozuje své pochybnosti, pro které přistoupil k zahájení daňové kontroly. Za situace, kdy žalovaný vyjádřil odůvodněnou pochybnost stran faktického plnění dodavatelem, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost těchto závěrů skutečnost, že žalovaný jednotlivě nehodnotil některé žalobkyní předložené důkazní

prostředky. Jde zejména o osvědčení o registraci vozidla, na něž poukazuje žalobkyně. Ačkoli lze souhlasit s žalobkyní, že technický průkaz je veřejnou listinou, ze své povahy odráží evidovaný stav odpovídající údajům v registru vozidel (který žalovaný zohlednil) a který nemusí nezbytně korespondovat se stavem faktickým. Registr vozidel není veřejným seznamem, neboť nesplňuje definiční podmínky veřejného seznamu, a to přístupnost této evidence bez omezení s ohledem na § 5 odst. 7 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích (viz též rozsudek Nejvyššího soudu z 20. 9. 2017, sp. zn. 22 Cdo 5330/2015), a v něm zapsaným údajům nesvědčí domněnka správnosti, přičemž nabytí vozidla dodavatelem bylo žalovaným shora uvedenými skutečnostmi zpochybněno. Nutno dodat, že pochybnosti nejsou jistotou správce daně o nesprávnosti tvrzených údajů a jejich odstraňování může zahrnovat posuzování a dokazování různých, byť i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu.

42. Žalovaný v úředním záznamu o průběhu postupu k odstranění pochybností a protokolu o ústním jednání uvedl, které pochybnosti a na základě jakých vyjádření a důkazních prostředků byly vyvráceny, a vysvětlil, v jakém rozsahu pochybnosti žalovaného přetrvávají a z jakých důvodů, přičemž jeho pochybnost o faktickém přijetí zdanitelného plnění (pořízení vozidla) na základě uvedených skutečností lze považovat za logické a racionální. Za této situace bylo na místě, aby žalovaný pochybnosti s využitím odpovídajícího nástroje – daňové kontroly – prověřil.
43. Vzhledem k výše uvedenému lze konstatovat, že přes uvedené dílčí nedostatky úřední záznam a protokol o průběhu postupu k odstranění pochybností splňují náležitosti stanovené v § 90 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně byla též při jednání dne 15. 11. 2017 před zahájením daňové kontroly s výsledkem postupu k odstranění pochybností v souladu s ustanovením § 90 odst. 2 daňového řádu seznámena. Na závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, v situaci, kdy se rozhodne ukončit postup k odstranění pochybností a zahájit daňovou kontrolu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. Protokol či úřední záznam o průběhu postupu k odstranění pochybností ani sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností nejsou rozhodnutím ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu, neboť jimi správce daně neukládá povinnosti, nepřiznává práva, ani neprohláší práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím, obdobně jako zpráva o daňové kontrole, jíž se protokol či úřední záznam o postupu k odstranění pochybností svým obsahem blíží (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole lze poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, č. 735/2006 Sb. NSS, jakož i pozdější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 18. 4. 2013, č. j. 5 Afs 59/2012 - 32. Pro úplnost soud konstatuje, že se neztotožňuje s námitkou žalobkyně, že by byl dán důvod předkládat opakovaně důkazní prostředky, pokud nebyly v rámci výsledku postupu k odstranění pochybností hodnoceny, zejména je-li ze seznamu předložených podkladů patrné, že jejich předložení žalovaný reflektuje. V případě, že v konečném rozhodnutí opomene žalovaný vyhodnotit určité důkazní prostředky a žalobkyně bude mít za to, že na jejich základě unáší, popřípadě žalovaný neunáší své důkazní břemeno, bude se moci bránit opravnými prostředky proti konečnému rozhodnutí.
44. V projednávané věci žalovaný postupoval v souladu se zákonem a shora uvedenou judikaturou, pokud s ohledem na výše popsané odůvodněné pochybnosti týkající se

faktického pořízení vozidla přikročil k zahájení daňové kontroly, jež mu umožňuje provést obsáhlejší, časově náročnější šetření a dokazování stran fyzického osudu předmětu plnění v rozsahu přetrvávajících pochybností. Nejedná se o situaci, kdy by všechny pochybnosti byly v rámci postupu k odstranění pochybností postaveny na jisto a žalovaný zahájil daňovou kontrolu svévolně, aniž by zde byl dán rozumný důvod pro pokračování v dokazování, pouze za účelem provádění úkonů s daňovou povinností nesouvisejících či zjevně nadbytečných, ani o situaci, kdy by žalovaný ignoroval relevantní důkazní prostředky předložené žalobkyní, jimiž mohly být vzniklé pochybnosti zcela odstraněny. V projednávané věci nelze daňovou kontrolu, která představuje postup relativně samostatný, označit za nezákonnou pouze pro vady výzvy k odstranění pochybností způsobené její nedostatečnou konkrétností spočívající v neuvedení skutečností, které zakládaly pochybnost žalovaného ohledně některých uskutečněných zdanitelných plnění, jichž se tato výzva týkala.

45. V případě zahájení daňové kontroly po ukončení postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 3 daňového řádu je správce daně co do rozsahu daňové kontroly vázán pochybnostmi, jež do skončení postupu k odstranění pochybností odstraněny nebyly a nadále přetrvávají, respektive důvody pro pokračování v dokazování. To však nebrání tomu, aby byl rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířen (viz komentář k ustanovení § 85 in Baxa, J. a kol. Daňový řád: Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2018, č. j. 15 A 128/2015 – 31, 3815/2018 Sb. NSS). Ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu nevylučuje, aby žalovaný při „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly vymezil rozsah daňové kontroly širěji, než odpovídá pochybnostem vysloveným ve výzvě dle § 89 daňového řádu, pokud v rámci postupu k odstranění pochybností vyjdou najevo další skutečnosti, které potřebu dalšího dokazování a zahájení daňové kontroly odůvodňují. Uvedené ustanovení též nevylučuje, aby správce daně na základě svých zjištění dle § 85 odst. 3 daňového řádu rozsah daňové kontroly rozšířil i na ověřování skutečností dosud neověřovaných. Povinností správce daně v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu je, aby dříve, než začne provádět daňovou kontrolu v rozšířeném rozsahu, svým úkonem adresovaným daňovému subjektu vymezil rozsah prověřovaných skutečností. Této povinnosti žalovaný dostal, neboť o rozsahu daňové kontroly vyrozuměl žalobkyni při ústním jednání dne 15. 11. 2017. S ohledem na zjištění týkající se dodavatele C. T. s.r.o. a z nich plynoucí pochybnosti lze vymezení rozsahu daňové kontroly též na přijetí jiného zdanitelného plnění, vozidla V. VIN X od téhož dodavatele s tímž datem uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i následné převody těchto vozidel, považovat za racionální a neodporující ustanovení § 90 odst. 3 daňového řádu. Jak bylo výše uvedeno, správce daně obecně ani nemusí při zahájení daňové kontroly u právnické osoby disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, č. 1983/2010 Sb. NSS). Není rozumného důvodu, aby bylo možné rozsah daňové kontroly následující po postupu k odstranění pochybností rozšířit dle § 85 odst. 3 daňového řádu v jejím průběhu, tedy poté, kdy bude zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a správce daně začne fakticky zjišťovat daňovou povinnost či prověřovat tvrzení daňového subjektu, a oproti tomu nebylo možné s ohledem na aktuální pochybnosti vymezit rozsah širěji oproti výzvě k odstranění pochybností v návaznosti na zjištění učiněná v rámci postupu k odstranění pochybností již při jejím zahájení úkonem

adresovaným daňovému subjektu, v němž je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. Soud neshledal, že by žalovaný při zahájení daňové kontroly vůči žalobkyni postupoval svévolně či v rozporu se zásadami proporcionality.

46. Žalovaný, byť až současně se sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností v rámci protokolu a úředním záznamu o postupu k odstranění pochybností, vyjádřil konkrétní pochybnosti, které mu v průběhu daňového řízení vyvstaly (respektive konkrétní skutečnosti je odůvodňující), a žalobkyni s nimi seznámil. Žalovaný neměl za prokázané faktické přijetí zdanitelného plnění – dodávku vozidla V. VIN X žalobkyni od společnosti C. T. s.r.o. Společnost C. T. s.r.o. neměla v podaných přiznáních přiznáno pořízení žádného vozidla, její účetní neměla k dispozici žádné důkazní prostředky prokazující nabytí vozidla, společnost nedisponovala prostory, kde by mohlo být vozidlo umístěno, její sídlo nebylo skutečným sídlem a na výzvu žalovaného nereagovala. Vozidlo uvedeného identifikačního čísla mělo být do České republiky dovezeno z jiného členského státu, přičemž v účetnictví společnosti C. T. s.r.o. předloženém její účetní nebyl žádný záznam ani daňový doklad prokazující pořízení vozidla ze zemí Evropské unie. Vozidlo nebylo zahrnuto v obchodním majetku ani v evidenci zboží a společnost C. T. s.r.o. o jeho nákupu neúčtovala. Uvedená zjištění představují legitimní důvod pro další prověřování předmětného obchodního případu, a to včetně následného dodání vozidla do jiného členského státu. S ohledem na zjištění týkající se dodavatele pak nelze spatřovat nezákonnost ani v rozšíření rozsahu daňové kontroly na přijetí zdanitelného plnění dle daňového dokladu číslo 0042017, jehož předmětem bylo jiné vozidlo V., od téhož dodavatele s tímž dnem uskutečnění zdanitelného plnění, a jeho dodání témuž odběrateli do jiného členského státu. Za těchto okolností soud uzavřel, že dílčí vady výzvy k odstranění pochybností spočívající v tom, že některé pochybnosti žalovaného nebyly vymezeny co do skutkových důvodů, neměly vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly.
47. Posouzení zákonnosti trvající daňové kontroly, v níž žalobkyně spatřuje nezákonný zásah, je třeba odlišovat od otázky zadržování nadměrného odpočtu. Žalovaný může prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet a žalobkyně je povinna prověřování strpět. Žalobkyni pak náleží právo na kompenzaci přiměřenou délce a okolnostem zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který jí byl zadržován (§ 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 v souladu s přechodným ustanovením čl. 9 bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb., případně s využitím nejbližší úpravy tam, kde výslovná úprava chybí).
48. S ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že daňová kontrola nepředstavuje nezákonný zásah do veřejných subjektivních práv žalobkyně, a proto žalobu podle ustanovení § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. března 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu