

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá ochrany před nezákonným zásahem spočívajícím v nezákonném postupu k odstranění pochybností, zahájeném výzvou ze dne 26. 6. 2019, č.j. 5779807/19/2006-52523-111365, vydanou Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 6 (dále též „žalovaný“). Žalobce byl napadenou výzvou vyzván k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti jeho tvrzení, že v roce 2015 nebyl daňovým rezidentem České republiky, ale byl rezidentem Ukrajiny, neboť v České republice neměl bydliště ani se zde obvykle nezdržoval.
2. Žalobce namítal vadu napadené výzvy, neboť dle ust. § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), může správce daně tuto výzvu uplatnit pouze při pochybnostech ohledně daňového tvrzení, a nemůže tedy zahájit postup k odstranění pochybností, aniž by bylo podáno daňové tvrzení. Daňovým tvrzením není jakékoli tvrzení daňového subjektu, ale podle ust. § 1 odst. 3 daňového řádu pouze daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování. Dikce ust. § 89 odst. 1 daňového řádu umožňující výzvu učinit i „*ohledně dalších předložených písemností*“, se dle žalobce stále vztahuje k daňovému tvrzení.
3. Žalobce uvedl, že před vydáním napadené výzvy byl výzvou ze dne 13. 12. 2018 vyzván k podání daňového tvrzení k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2015, žalobce reagoval vyjádřením ze dne 27. 2. 2019, kde uvedl, že není daňovým rezidentem České republiky a neměl povinnost podat daňové přiznání ve zdaňovacím období 2015. Vyjádření žalobce však žalovaný chybně posoudil jako přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015. Žalobce namítl, že pokud žalovaný v napadené výzvě konstatoval, že vyjádření posoudil podle skutečného obsahu jako přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, tedy jako daňové tvrzení, pak ve výzvě nijak neodůvodnil, proč tak učinil a jaké úvahy jej k tomu vedly.
4. Žalobce odmítl, že by ust. § 70 odst. 2 daňového řádu dovolilo žalovanému, aby v učiněném podání viděl to, co tam není. Argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č.j. 7 Afs 71/2005-74, dle něž nelze ze srozumitelného podání přikládat jiný než sledovaný cíl, domýšlet jeho obsah nebo z něj činit nevyplývající závěry. Žalobce svým vyjádřením naopak žalovanému sdělil, že nehodlá podávat daňové přiznání ke zdaňovacímu období 2015, protože k tomu není v dané situaci povinen. Jeho úmysl byl srozumitelný a jednoznačně z vyjádření vyplýval. I kdyby žalovaný opravdu posoudil podané vyjádření podle obsahu jako daňové tvrzení, musel by žalobce vyzvat k odstranění vad podání spočívajících v tom, že nebylo učiněno formou tiskopisu nebo ve struktuře a formátu, jak předpokládá ust. § 72 daňového řádu, což však žalovaný neučinil.
5. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodl, zásah spočívající postupu k odstranění pochybností zahájeným předmětnou výzvou je nezákonný, a určil, aby žalovaný nepokračoval v zásahu do práv žalobce.

## II. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení, přičemž nesouhlasil s tím, že by jím zvolený postup byl nezákonným zásahem. Objasn timer, že důvodem vydání výzvy k odstranění pochybností byly pochybnosti týkající se tvrzení žalobce, že v roce 2015 nebyl daňovým rezidentem České republiky, neboť zde neměl bydliště, ani se zde obvykle nezdržoval, nýbrž byl rezidentem Ukrajiny. Současně měl žalovaný pochybnosti o tom, zda finanční prostředky, konkrétně žalobcovy příjmy na bankovním účtu v celkové výši ████████ EUR a ████████ USD byly zdaněny, zdanění nepodléhaly, příp. že se jedná o prostředky od daně osvobozené ve smyslu zákona o daních z příjmů.
7. Žalovaný nesouhlasil s žalobní námitkou, že výzva může být správcem daně vydána pouze v případě existence pochybností o daňovém tvrzení. Dle názoru žalovaného je správce daně oprávněn postupovat dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu i v případě pochybností týkajících se dalších písemností předložených daňovým subjektem. V této souvislosti žalovaný uvedl, že dne 13. 12. 2018 byl žalobce vyzván k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015, na kterou bylo žalobcem reagováno dne 31. 12. 2018, dne 31. 1. 2019 a následně vyjádřením ze dne 27. 2. 2019. Právě posledně uvedené vyjádření bylo žalovaným posouzeno v souladu s ust. § 70 odst. 2 daňového řádu jako daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2015.
8. Žalovaný odkázal na soudní judikaturu, která se zabývá problematikou posouzení podání daňových subjektů jakožto reakcí na výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení. Byť se v případě, který je předmětem nyní projednávané žaloby, nejednalo o reakci na výzvu k podání daňového tvrzení dodatečného, nýbrž řádného, lze dle názoru žalovaného závěry vyplývající z této judikatury aplikovat i na zde řešenou problematiku. Žalovaný odkázal např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2015, č.j. 2 Afs 69/2015-32, z nějž citoval.
9. I když žalobce reagoval na výzvu nikoli podáním na předepsaném tiskopise, nýbrž pouze přípisem, nebyl žalovaný oprávněn posoudit toto vyjádření žalobce jako nevyhovění výzvě dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu a přistoupit k vyměření daně podle pomůcek. Žalovaný považuje za zcela legitimní postup, kdy s ohledem na vzniklé pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů sdělených žalobcem v jeho vyjádření ze dne 27. 2. 2019, vystavil dne 26. 6. 2019 napadenou výzvu.
10. Pochybnosti žalovaného pak nebyly v průběhu dalšího postupu odstraněny, o čemž byl žalobce dne 31. 10. 2019 informován. V souvislosti s přetrvávajícími pochybnostmi ohledně daňové rezidentury žalobce žalovaný pro úplnost uvedl, že z potvrzení Hlavní správy státní fiskální služby v Charkovské oblasti dne 11. 3. 2019 není zřejmé, zda byl žalobce plátcem daní na Ukrajině a rezidentem Ukrajiny i v období roku 2015. Tomu odpovídá i skutečnost, že sám žalobce dne 3. 3. 2017 podal jako daňový rezident České republiky daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016, ve kterém mj. přiznal příjmy ze zahraničí, a to jako příjmy dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů.
11. V souvislosti s tvrzením žalobce, že v roce 2015 žil dlouhodobě v zahraničí, neměl v České republice bydliště a obvykle se zde nezdržoval, žalovaný uvedl, že bydlištěm se dle ust. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále

(nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu), což bylo dle žalovaného v případě žalobce splněno. V případě, že by měl žalobce současně stálý byt v České republice, na Ukrajině, v Německu, Rakousku a Itálii, kde dle svého tvrzení v roce 2015 pobýval, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů). Tyto skutečnosti žalovaný dokládal tím, že žalobce je od 26. 4. 2011 držitelem povolení k trvalému pobytu na území České republiky, a to jako rezident hlášený na adrese pobytu [REDAKCE].

1. Stálý byt v České republice (na uvedené adrese) uváděl žalobce jako své bydliště nejen pro korespondenci, ale také ve styku s orgány či institucemi v souvislosti se zajišťováním svých osobních a životních zájmů v České republice. Naproti tomu nebylo prokázáno, že prostory, ve kterých žalobce v Německu, na Ukrajině, v Rakousku a Itálii v roce 2015 pobýval, splňovaly podmínku stálosti a trvalosti. V období roku 2015 měl žalobce u Raiffeisenbank a.s. veden bankovní účet, přičemž jako kontaktní uvedl adresu [REDAKCE], na kterou mu byly zasílány výpisy z bankovního účtu. V roce 2015 byl žalobce společníkem a jednatelem obchodní korporace LARCHER TRADING L.T.D., s.r.o., v roce 2015 byl i jejím zaměstnancem v zařazení sekretář, pobíral mzdu, která mu byla vyplácena v hotovosti, přičemž z této mzdy mu bylo sraženo zdravotní a sociální pojištění a daň z příjmů. Dle žalovaného dosud nebylo prokázáno, že byl žalobce v roce 2015 daňovým rezidentem jiného státu, než je Česká republika. S ohledem na přetrvávající pochybnosti a předpokládané rozsáhlé dokazování měl žalovaný za to, že dojde k překlopení postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly.

12. Žalovaný tedy považoval zahájení postupu k odstranění pochybností za důvodné a zákonné, souladné s účelem naplnění základního cíle správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

### III. Podklady správního řízení

13. Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci relevantní skutečnosti.
14. Žalovaný výzvou ze dne 13. 12. 2018 vyzval žalobce k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015.
15. Žalobce v nedatovaném podání došlém žalovanému dne 31. 12. 2018 uvedl: „V roce 2015 jsem neměl v České republice bydliště ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o dani z příjmů ani jsem se zde v tomto roce obvykle nezdržoval, nebyl jsem tedy daňovým rezidentem v ČR. Žil jsem dlouhodobě v zahraničí. Toto tvrzení jsem připraven prokázat příslušnými doklady, zejména o pobytu v zahraničí, o které jsem požádal, ale ve lhůtě 15 dnů, která mi byla uložena, se mi je bohužel nepodařilo shromáždit. Dovoluji si Vás tedy požádat o poskytnutí lhůty do 31.1.2019 k předložení těchto důkazů.“
16. Dne 10. 1. 2019 vydal žalovaný rozhodnutí o prodloužení lhůty k podání daňového tvrzení.
17. V podání ze dne 31. 1. 2019 žalobce žalovanému sdělil, že „nebyl v roce 2015 rezidentem České republiky. Zároveň příjmy označené ve výše specifikované výzvě nemají ve smyslu § 22

*zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zdroj příjmů v České republice. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt nyní pobývá v zahraničí a je tak značně ztížena možnost jeho procesní obrany, doložíme potvrzení o daňové rezidentuře za rok 2015 z třetí země a související doklady prokazující, že dotazované příjmy nejsou předmětem zdanění v ČR, ve lhůtě jednoho měsíce.“*

18. Ve vyjádření ze dne 27. 2. 2019 žalobce uvedl: „Ve zdaňovacím období roku 2015 neměl daňový subjekt v České republice bydliště ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o dani z příjmů ani se zde obvykle nezdržoval, proto nebyl daňovým rezidentem České republiky. Daňový nerezident, jak vyplývá z § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. V této souvislosti třeba poznamenat, že daňový subjekt vykonával funkci jednatele společnosti LARCHER TRADING L.T.D., s.r.o., IČO: 25733362, zapsané v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, spisová značka C 65315 (dále jen "Společnost"). Funkci jednatele vykonával za úplaty, ze které byla řádně sražená a odvedená záloha na daň z příjmů ve výši 73.440,- Kč. Proto neměl daňový subjekt v souladu s § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů povinnost podat daňové přiznání ve zdaňovacím období roku 2015. Definici obvyklého zdržování na území pro účely daní z příjmů nalezneme v § 2 odst. 4, které stanoví, že poplatníky obvykle se zdržující na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Daňový subjekt se zdržoval na území České republiky za účelem splnění svých povinností vyplývajících z funkce jednatele Společnosti v souhrnu necelých 90 dní. Tuto skutečnost lze dokázat z výpisu z bankovního účtu 6290217001 vedeného u Raiffeisenbank a.s. a cestovními doklady s vyznačenými razítky vstupy a výstupy do Schengenského prostoru. V ostatních dnech plnil pracovní povinnosti nesouvisející se Společností mimo území České republiky, v převážné části na území Ukrajiny, Německa, Rakouska a Itálie. Daňový subjekt doloží správci daně potvrzení o ukrajinské daňové rezidentuře obratem poté, co jej obdrží.“
19. Žalobce pak v dalším podání ze dne 21. 3. 2019 označeném jako „Doložení daňové rezidentury“ předložil žalovanému listinu ze dne 11. 3. 2019 - Potvrzení o statutu daňového rezidenta Ukrajiny, dle které státní fiskální služba Ukrajiny, Hlavní správa státní fiskální služby v Charkovské oblasti, potvrdila, že žalobce je plátcem daní na Ukrajině a je rezidentem Ukrajiny ve smyslu Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Ukrajinou (Vládou Ukrajiny) a Českou republikou.
20. Žalovaný vydal dne 26. 6. 2019 napadenou výzvu. Ve výroku vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti jeho tvrzení, že v roce 2015 nebyl daňovým rezidentem České republiky, ale byl rezidentem Ukrajiny, neboť v ČR neměl bydliště ani se zde obvykle nezdržoval. Uvedl, že má pochybnosti, že finanční prostředky - úhrady na straně příjmů (vyjma převodů finančních prostředků z vlastních bankovních účtů) v celkové výši [REDAKCE] EUR a [REDAKCE] USD na tam specifikovaný bankovní účet, jehož je žalobce majitelem, byly zdaněny či zdanění nepodléhaly, případně, že se jedná o prostředky od daně osvobozené, ve smyslu zákona o daních z příjmů. Poučil žalobce, že k odstranění pochybností se použije postup podle § 89 odst. 2 daňového řádu; daňový subjekt tedy má možnost se k těmto pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit, nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost tvrzených údajů prokázat, dále předložit veškeré další důkazní prostředky, které má k dispozici tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

21. V odůvodnění výzvy žalovaný zrekapituloval zjištěné skutečnosti a shrnul, že žalobce neprokázal, že by v roce 2015 byl rezidentem jiného státu, než je Česká republika.
22. Uvedl, že dle ust. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů má daňový subjekt daňovou povinnost tehdy, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, kdy bydlištěm se dle § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů rozumí stálý byt, který může daňový subjekt neustále (nepřetržitě) využívat (nikoliv jen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu), což bylo v případě žalobce splněno. V případě, že by daňový subjekt měl současně stálý byt v České republice, Ukrajině, Německu, Rakousku a Itálii, kde dle svého tvrzení v roce 2015 pobýval, předpokládá se, že je rezidentem toho smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů). Dále uvedl, že žalobce je ode dne 26. 4. 2011 držitelem povolení k trvalému pobytu na území České republiky, a to jako rezident, hlášený na konkrétní adrese, kterou také uváděl jako své bydliště nejen pro korespondenci, ale také ve styku s orgány či institucemi v souvislosti se zajišťováním svých osobních a životních zájmů v České republice. Nebylo prokázáno, že prostory, ve kterých daňový subjekt v Německu, Ukrajině, Rakousku a Itálii v roce 2015 pobýval, splňovaly podmínku stálosti a trvalosti. Žalobce měl v období kalendářního roku 2015 v Raiffeisenbank a.s. veden bankovní účet, jako kontaktní adresu žalobce uvedl právě adresu trvalého pobytu, kdy na tuto adresu mu banka zasílala výpisy z bankovního účtu. Žalobce byl v kalendářním roce 2015 společníkem (20% podíl) obchodní korporace LARCHER TRADING L.T.D. s.r.o., kde vykonával funkci jednatele. Dle listin, předložených žalovanému touto obchodní korporací, byl žalobce v roce 2015 zaměstnancem této společnosti v zařazení sekretář, pobíral mzdu, hradil zdravotní a sociální pojištění a daň z příjmů. Žalobce neprokázal, že by v roce 2015 byl rezidentem jiného státu, než je Česká republika, neprokázal, že finanční prostředky - úhrady na bankovní účet v celkové výši [REDAKCE] EUR a [REDAKCE] USD, které jsou předmětem pochybností žalovaného, byly zdaněny, zdanění nepodléhaly, případně, že se jedná o prostředky od daně osvobozené ve smyslu zákona o daních z příjmů.
23. Dále žalovaný ve výzvě uvedl, že po doručení vyjádření ze dne 27. 2. 2019 označeném zástupcem žalobce jako „Vyjádření k výzvě k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob“, které bylo žalovaným v souladu s ust. § 70 odst. 2 daňového řádu posouzeno podle skutečného obsahu, bez ohledu na to, jak je označeno, jako přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015, má žalovaný konkrétní pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti žalobcem podaného tvrzení.
24. Ve výzvě je dále uvedeno, že podáním daňového tvrzení je zahájeno vyměřovací řízení dle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu. Správce daně je povinen dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Vzniknou-li správci daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení a dalších písemností, předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost tvrzených údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností (ust. § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu).

#### IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

25. Soud v rozsahu uplatněných žalobních námitek hodnotil, zda postup zahájený žalovaným u žalobce výzvou ze dne 26. 6. 2019 je v souladu se zákonem či nikoliv, resp. zda v rámci tohoto postupu bylo vůči žalobci nezákonně zasaženo do jeho práv. Vycházel přitom ze skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí (ust. § 87 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“).
26. O žalobě soud rozhodl se souhlasem účastníků řízení bez jednání (ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
27. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Městský soud v Praze vycházel při posouzení důvodnosti podané žaloby z pojmového vymezení nezákonného zásahu obsaženého v ust. § 82 s. ř. s., podle kterého 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.
29. Z podané žaloby je patrné, že žalobce nezákonný zásah spatřuje ve vydání výzvy k odstranění pochybností, neboť je přesvědčen, že správce daně je oprávněn vydat takovou výzvu pouze při pochybnostech ohledně daňového tvrzení, a nemůže tedy bez existence daňového tvrzení zahájit postup k odstranění pochybností. Žalobce přitom tvrdí, že daňové tvrzení neučinil. Žalovaný pak svůj postup hájí tím, že dle jeho názoru je oprávněn učinit výzvu k odstranění pochybností i v případě pochybností týkajících se dalších písemností předložených daňovým subjektem.
30. Podle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
31. Postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej užívá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti.
32. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že postup k odstranění pochybností nesmí být volně zaměňován s daňovou kontrolou a správce daně ho využívá pouze v případech, kde je jeho použití přilehlé, a to zejména pokud nejde o časově náročné nebo rozsáhlé odstraňování pochybností. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že postup k odstranění pochybností *„má sloužit 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; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3)“.*

33. Předpoklady pro zahájení postupu dle ust. § 89 odst. 1 daňového řádu jsou dva.
34. Prvním je podané daňové tvrzení. Definice daňového tvrzení je upravena v rámci ust. § 1 daňového řádu. Podle jeho odst. 3 je základem pro správné zjištění a stanovení daně daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Podle odst. 4 odkazovaného ustanovení je daňovým tvrzením (a) řádné daňové tvrzení, a to daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, (b) dodatečné daňové tvrzení, a to dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování.
35. V případě, že není daňové tvrzení podáno, správce daně k jeho podání vyzve (ust. § 145 daňového řádu). Teprve při existujícím daňovém tvrzení lze uvažovat o zahájení postupu k odstranění pochybností.
36. Druhým předpokladem je existence konkrétních pochybností ohledně daňového tvrzení. Tyto spočívají ve správnosti, průkaznosti, úplnosti či pravdivosti tvrzení, popř. v jejich kombinaci. Z tohoto typu pochybností je třeba vyloučit formální vady podání odstraňované postupem dle ust. § 74 daňového řádu, neboť postup k odstranění pochybností slouží pro odstranění obsahových vad podání.
37. Ust. § 89 odst. 1 daňového řádu však zmiňuje vedle podaného tvrzení i další písemnosti. Zákon tak umožňuje vedení postupu i ohledně písemností nespjatých vyloženě s řízením o stanovení daně, avšak v praxi se tak děje výjimečně (viz Rozehnal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Ust. § 89. Praha, Wolters Kluwer, 2019). Z uvedeného dle názoru městského soudu vyplývá, že k postupu k odstranění pochybností je možné v určitých specifických situacích přistoupit i mimo daňové tvrzení. Správce daně je při takovém postupu nesouvisejícím s daňovým tvrzením vázán rámcem daným obecným ust. § 78 daňového řádu, z něž plyne, že vyhledávací postup je oprávněn provádět výhradně ve vztahu k daňovým subjektům, byť se vyhledávací činnost nemusí vždy díť v souvislosti s konkrétním daňovým řízením.
38. V posuzovaném případě nadto městský soud vyhodnotil podání žalobce jako tvrzení daně v materiálním smyslu (k tomu srovnej komentář k § 145 odst. 2 daňového řádu: Lichnovský, O.; Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 319-320), tedy tvrzení k dani v nulové výši. Jak vyplývá z ust. § 8 odst. 3 daňového řádu, správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Městský soud v Praze je přesvědčen, že žalobcova podání obsahují takové skutečnosti, které by byly součástí formálně správně podaného dodatečného daňového přiznání. Z jejich obsahu vyplývá, že žalobce tvrdil dodatečnou daň v nulové výši, uváděl skutečnosti svědčící podle jeho názoru o tom, že sporné příjmy nejsou předmětem zdanění v České republice, odkázal na důkazy, které měly jeho tvrzení prokazovat. Uvedený závěr městského soudu lze podpořit též judikaturou Nejvyššího správního soudu, který se k dané problematice jednoznačně vyjádřil například v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č.j. 9 Afs 66/2015-36. Městský soud pouze doplňuje, že to, že podání

nebyla učiněna na předepsaném formuláři, není nepřekročitelnou podmínkou pro posouzení v materiálním smyslu jako tvrzení daně.

39. Žalovaný tedy postupoval správně, pokud tvrzení poskytnuté žalobcem vyhodnotil jako daňové tvrzení. Žalovaný přitom nemá povinnost detailně objasňovat, jaké úvahy ho vedly pro posouzení podání podle obsahu, neboť povinnost posoudit podání podle obsahu vyplývá přímo z dikce ust. 8 odst. 3 a ust. § 70 odst. 2 daňového řádu.
40. Jak již soud obecněji uvedl výše, postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu směřuje ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Správce daně jej využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, vzniknou-li o něm pochybnosti. Pokud má správce daně za to, že k odstranění vzniklých pochybností postačí pouze poskytnutí několika dílčích důkazních prostředků a nebude třeba provádět daňovou kontrolu, doručí daňovému subjektu výzvu k odstranění pochybností, v níž své pochybnosti vyjádří dostatečně jasně, konkrétně a určitě. Obsah výzvy je třeba naformulovat takovým způsobem, aby na něj mohl daňový subjekt poskytnout určitou odpověď, tj. aby se daňový subjekt mohl k vysloveným pochybnostem vyjádřit, neúplné údaje doplnit, nejasnosti vysvětlit a nepravdivé údaje opravit nebo pravdivost údajů prokázat. Z výzvy tak musí být zřejmé, jaké skutečnosti má daňový subjekt vysvětlit, jaké důkazní prostředky má doložit či jaké údaje má opravit.
41. V posuzované věci žalovaný uvedeným zákonným kritériím kladeným na výzvu k odstranění pochybností dostál.
42. Výzva ze dne 26. 6. 2019 je založena na dvou důvodech a to, že: 1) na žalobcově účtu byly zjištěny příjmy ve zdaňovacím období 2015, 2) správce daně má pochybnosti, že uvedené příjmy byly zdaněny či zdanění nepodléhaly, případně, že se jedná o prostředky od daně osvobozené, ve smyslu zákona o daních z příjmů, neboť má pochybnosti o pravdivosti žalobcova daňového tvrzení, že žalobce nebyl v roce 2015 daňovým rezidentem. Kromě uvedených konkrétních důvodů žalovaný ve výzvě výslovně vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti a průkaznosti jeho tvrzení, že v roce 2015 nebyl daňovým rezidentem České republiky, ale byl rezidentem Ukrajiny, neboť v ČR neměl bydliště ani se zde obvykle nezdržoval.
43. Z napadené výzvy tak zřetelně vyplývá identifikace (negativního) daňového tvrzení i zdroj pochybností žalovaného, vyplývající z toho, že se u žalobce doposud nepodařilo objasnit skutečnosti vedoucí závěru, že určité příjmy nabyté v kalendářním roce nejsou předmětem daně v České republice. Důvodem pro vydání výzvy bylo ověřování daňových tvrzení žalobce učiněných v podáních předcházejících výzvě, zejména ve vyjádření ze dne 27. 2. 2019, že žalobce neměl v předmětném zdaňovacím období v České republice bydliště ani se zde obvykle nezdržoval, proto nebyl daňovým rezidentem České republiky, přičemž žalovaný zároveň zjistil, že žalobce byl držitelem povolení k trvalému pobytu na území České republiky, adresu trvalého pobytu uváděl při styku s orgány či institucemi v souvislosti se zajišťováním svých osobních a životních zájmů v České republice, byl společníkem, jednatelem a zaměstnancem české obchodní společnosti (s.r.o.), pobíral zde mzdu, hradil povinná pojištění a daň z příjmů, což přineslo pochybnost o věrohodnosti tvrzení žalobce, že není daňovým rezidentem v České republice.

44. Výzvu žalovaného proto soud hodnotí jako přiměřený kontrolní prostředek s ohledem na možnost daňové povinnosti žalobce, která byla ověřována. Výzva žalovaného splňovala požadavky ust. § 89 odst. 2 daňového řádu, žalovaný v ní sdělil žalobci důvody postupu k odstranění pochybností a způsob, jakým by žalobce měl pochybnosti odstranit; nejednalo se o libovůli žalovaného. Žalobcem namítanou nezákonnost výzvy k odstranění pochybností tedy soud neshledal.

### V. Závěr a náklady řízení

45. Na základě shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žalobcem namítané jednání žalovaného v rámci postupu k odstranění pochybností nelze kvalifikovat jako nezákonný zásah žalovaného, kterým byl žalobce přímo zkrácen na svých právech v daňovém řízení. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, soud mu proto nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, avšak žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu v řízení nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 30. listopadu 2021

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.  
předseda senátu