



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **BIZ consulting s.r.o.**, IČO: 09989684,
sídlem Útočiště 339, 431 51 Klášterec nad Ohří,
zastoupená E-servis.cz s.r.o., daňově poradenskou společností,
sídlem Útočiště 649, 431 51 Klášterec nad Ohří,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se prostřednictvím své zástupkyně včasně podanou žalobou (ve znění jejího doplnění) domáhala, aby soud vydal rozsudek, v němž by určil, že vydání výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 5. 2022, č. j. 1463766/22/2505-50523-505410, týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2022 (dále jen „výzva k odstranění pochybností“), bylo nezákonným zásahem. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud žalovanému uložil povinnost uhradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě předně uvedla, že dotčená výzva k odstranění pochybností je zjevně jen formální výzvou učiněnou pouze jeden den před zákonnou lhůtou pro vyměření daně, jejímž smyslem byla toliko snaha žalovaného o prodloužení lhůty pro vyměření daně, aby žalobkyni bylo upřeno právo na vyplacení vykázaného nadměrného odpočtu na základě podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2022 ve výši 118 043 Kč. Ve výzvě k odstranění pochybností přitom žalovaný nekonkretizoval své pochybnosti, přičemž tyto ani neodůvodnil tak, jak mu ukládá zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Dle žalobkyně žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností mj. zmínil, že „*má pochybnosti o tom, jaká konkrétní plnění byla daňovým subjektem uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsahu a ceně, neboť toto z předložené smlouvy nevyplyvá.*“ Současně připomněla, že zákonné požadavky na charakter pochybností spočívají zejména v jejich konkrétnosti, jak je uvedeno v § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. K tomu také poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2018, č. j. 9 Afs 110/2007-113, v němž byl dle žalobkyně vysloven závěr, že správce daně nemusí mít jistotu o pochybení daňového subjektu, avšak musí disponovat důvodným podezřením opřeným o racionální úvahu.
4. Žalovaný pak ve věci podle tvrzení žalobkyně disponoval dostatečnou dobu před vydáním namítané výzvy všemi doklady zahrnutými v jejím daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce března 2022, včetně žalobkyní vystavených faktur, ze kterých vyplývá, jaká konkrétní plnění byla uskutečněna, kdy, v jakém rozsahu a ceně. Žalovaný pak svůj požadavek neodůvodnil tak, aby bylo jasné, z jakého důvodu a v čem spatřuje pochybnosti. Žalobkyní vystavená faktura zároveň není v žádném případě v rozporu se smlouvou předloženou žalovanému, ze které právo fakturovat dle jejího tvrzení vyplývá. Tím, že obchodní partner žalobkyně fakturu bez dalšího přijal a zaplatil, dal najevo, že bylo fakturováno na základě dohodnutých smluvních podmínek.
5. Žalobkyně dále zdůraznila, že se nadepsaný postup žalovaného negativně projevuje v její zájmové a právní sféře, když byla nucena na obranu svých práv a právem chráněných zájmů vynaložit značné prostředky na právní a další poradenské služby. Rovněž tak byla narušena právní jistota žalobkyně, neboť žalovaný postupoval zcela svévolně, v rozporu s daňovým řádem a judikaturou správních soudů. Žalovaný tak učinil nesprávnou právní úvahu, a to účelovým výkladem daňového řádu.
6. Žalovaný poté pro možnost uvedení konkrétních důvodů v předmětné výzvě disponoval i všemi informacemi vztahujícími se k bodu 5 výzvy k odstranění pochybností, a to z daňového spisu spolčníka žalobkyně, na který bylo přímo odkazováno v rámci registrace k dani z přidané hodnoty žalobkyně, jako důkazního prostředku. Jednalo se zejména o rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26198/18/5300-22441-708656, které řešilo totožnou situaci.
7. Výzva k odstranění pochybností tudíž byla dle žalobkyně vydána v rozporu s právními předpisy, neboť v ní nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti. Jednalo se tak o nezákonný zásah do práv a oprávněných zájmů žalobkyně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný k výzvě soudu předložil z důvodu probíhajícího daňového řízení kopii daňového spisu a spolu s ní i písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl zamítnutí žaloby pro Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nedůvodnost. Dále popsal dosavadní průběh řízení, v němž žalobkyně dne 25. 4. 2022 podala daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2022 a následně na základě neformální komunikace dne 2. 5. 2022 předložila evidenci pro daň z přidané hodnoty. Žalovanému, po předložení těchto dokladů, zůstaly pochybnosti, které následně uvedl ve výzvě k odstranění pochybností. Dne 3. 6. 2022 žalobkyně podala vyjádření k předmětné výzvě, přičemž jeho přílohou byly i doklady, na které bylo v tomto vyjádření poukazováno. Dne 6. 6. 2022 žalobkyně doplnila výše uvedené vyjádření k výzvě k odstranění pochybností, včetně doložení dalších podkladů. Následně žalovaný dne 21. 7. 2022 s žalobkyní zahájil daňovou kontrolu v rozsahu pochybností uvedených v dotčené výzvě. Zahájením daňové kontroly, která dosud probíhá, byl postup k odstranění pochybností ukončen.

9. Žalovaný poté uvedl, že ve výzvě k odstranění pochybností popsal, které konkrétní doklady měl k dispozici, a specifikoval též pochybnosti, k nimž uvedl i jasné důvody, a to pod jednotlivými body předmětné výzvy. Nejednalo se tedy pouze o formální vydání výzvy k odstranění pochybností. Žalovaný dle jeho tvrzení postupoval plně v souladu s § 89 odst. 1 a 2 daňového řádu. Nijak přitom nerozporuje závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2018, č. j. 9 Afs 110/2007-113, nicméně ten dle jeho názoru vycházel z odlišného skutkového stavu věci, když nezákonná výzva uváděla pouhé odkazy na řádky podaného daňového přiznání a zcela obecnou povinnost k předložení všech dokladů relevantních pro příslušné řádky. V nyní posuzovaném případě však žalovaný popsal konkrétní pochybnosti tak, aby žalobkyně byla schopna na danou výzvu odpovídajícím způsobem reagovat.
10. Žalovaný též zmínil, že disponoval pouze vybranými doklady zahrnutými v daňovém přiznání a až teprve na základě výzvy k odstranění pochybností žalobkyně doložila dokument, ve kterém byla uvedena cena zaznamenaná na dokladu vystaveném žalobkyní. Žalovaný tak nedisponoval dostatečnou dobu před vydáním výzvy k odstranění pochybností všemi doklady zahrnutými v daňovém přiznání žalobkyně. Žalobkyně pak navzdory doložení dalších dokladů, vyjádření k výzvě k odstranění pochybností a navržení případného výsledku svědka, neodstranila dle žalovaného všechny konkrétní pochybnosti, a proto nezbylo než zahájit daňovou kontrolu.
11. Dále žalovaný uvedl, že mu žalobkyně nedoložila žádný doklad o tom, že její obchodní partner fakturu přijal, že jí tuto fakturu zaplatil, ale předložila doklady, které byly ve výzvě k prokázání skutečností popsány. Žalovanému pak byl doložen dokument k žalobkyní vydané faktuře v rozdílné ceně oproti původní předložené smlouvě s částečným překladem, což dle žalovaného svědčí o tom, že jeho pochybnosti byly oprávněné. To bylo podepřeno i skutečností, že žalobkyně nepředložila žalovanému podklady (např. smlouvu) v českém jazyce, jak ukládá § 76 daňového řádu. Bylo přitom v zájmu samotné žalobkyně, aby žalovanému předložila veškeré důkazní prostředky tak, aby odstranila jeho pochybnosti, což ovšem dle jeho názoru dosud neučinila.
12. Žalovaný dodal, že ve věci nepostupuje svévolně, ale plně v souladu s daňovým řádem. Žalobkyní poukazované rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26198/18/5300-22441-708656, sice řešil stejný doklad, jako je uvedeno v bodě 5 dotčené výzvy, ale za zcela jiných podmínek, neboť společník žalobkyně měl uzavřenou smlouvu o poskytování služeb s GITI Tire B.V. se sídlem v Nizozemí, a tudíž se jednalo o přijatá plnění související s plněními poskytovanými do jiného členského státu, tj. s osvobozenými plněními s nárokem na odpočet daně, avšak žalobkyně v daňovém přiznání tvrdí, že poskytuje ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

daně, a to na základě uzavřené smlouvy o poskytování služeb s GITI Tire Global Trading Pte. Ltd. se sídlem v Singapuru, což ovšem žalovanému dosud neprokázala, a proto žalovaný ve výzvě k odstranění pochybností uvedl v bodě 5 předmětné výzvy konkrétní pochybnosti o daňovém dokladu od dodavatele Bestsport, a.s., za právo poskytnutí reklamní služby a členství žalobkyně na skyboxovém patře.

13. Závěrem žalovaný upozornil na to, že extenzivní výklad pojmu zásah by umožnil rozložit daňové řízení na nespočetnou řadu individuálních zásahů, které by mohl daňový subjekt napadnout nespočtem zásahových žalob. Zásahová žaloba však nemá štěpit jednotlivé úkony daňového řízení do desítek různých zásahů. Samostatný přezkum takových úkonů by poté mohl v některých případech nepřiměřeně prodloužit, ba dokonce zhatit postup ke konečnému rozhodnutí ve věci. Ochrana poskytovaná zásahovou žalobou v průběhu postupu k odstranění pochybností tak může úspěšně směřovat jen proti takovým úkonům či postupům správce daně, které mají samy o sobě zcela zásadní dopad do právní sféry daňového subjektu. K naplnění těchto znaků nezákonného zásahu však ve vztahu k předmětné výzvě dle žalovaného nedošlo. Jak plyne z obsahu spisové dokumentace, postup k odstranění pochybností probíhal průběžně, přiměřeně a velmi záhy v souladu s § 89 odst. 4 daňového řádu přešel pro neodstraněné pochybnosti do daňové kontroly.

Replika žalobkyně

14. V podané replice žalobkyně uvedla, že žalovaný popsal konkrétní pochybnosti až ve svém vyjádření k žalobě, které však v předmětné výzvě nekonkretizoval a neodůvodnil. Pokud žalovaný zmínil, že žalobkyně nedoložila, že její obchodní partner za předmětná plnění zaplatil, pak je třeba uvést, že tuto skutečnost žalovaný po žalobkyni nikdy nepožadoval doložit a ani to ze spisu předloženého soudu žalovaným nevyplývá. K tvrzení žalovaného týkajícího se bodu 5 výzvy k odstranění pochybností žalobkyně uvedla, že žalovaný nikdy nepožadoval prokázat skutečnost, že jeho obchodní partner má skutečně sídlo v Singapuru. Ze smlouvy doložené žalovanému uzavřené mezi žalobkyní a jeho obchodním partnerem zcela jasně plyne, že jeho obchodní partner má skutečně sídlo v Singapuru. Každopádně situace, kdy žalobkyně zaplatila ze svých finančních zdrojů a na svůj náklad za reklamu, která prezentuje jejího obchodního partnera, u kterého je žalobkyně výhradním obchodním zástupcem pro východní a střední Evropu, byla zcela totožná se situací, kterou již jednou Odvolací finanční ředitelství řešilo. Žalovaný tedy v době před vydáním předmětné výzvy k odstranění pochybností disponoval všemi důkazními prostředky pro důkladné posouzení dané situace.

Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
16. Žalobu na ochranu před nezákonným zásahem soud posoudil podle části třetí hlavy druhé třetího dílu s. ř. s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se podle § 82 odst. 1 s. ř. s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; pokud soud rozhoduje pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. platí, že soud Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.

17. Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, platí, že podání žaloby, kterou se žalobce domáhá pouze určení, že zásah byl nezákonný, není podmíněno vyčerpáním jiných právních prostředků ochrany nebo nápravy před správním orgánem ve smyslu § 85 s. ř. s. Stížnost ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti dle § 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 (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017-99). Zároveň je v kontextu projednávané věci třeba poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1 Afs 120/2018-27, v němž bylo vysloveno, že „[z] judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že některé postupy v rámci vyměřovacího řízení, jako je právě postup k odstranění pochybností, mají charakter samostatného zásahu do práv daňového subjektu, a je tedy třeba je řešit již v průběhu řízení o vyměření daně, nikoliv až v rámci opravného prostředku proti platebnímu výměru. Jinými slovy, pro možnost obrany není třeba čekat, až bude po nezákonném postupu vydán platební výměr, bude-li vůbec vydán (viz např. rozsudky ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 40/2015-36, ze dne 19. 12. 2012, č. j. 2 Ans 15/2012-22, nebo ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Aps 8/2013-46).“
18. Z vyjádření žalovaného k žalobě a předložené kopie daňového spisu přitom ve věci vyplynulo, že postup k odstranění pochybností byl ke dni rozhodování soudu již skončen. Žalobkyně proto k výzvě soudu v doplnění žaloby ze dne 29. 8. 2022 upravila petit tak, že se domáhala určení, že vydání výzvy k odstranění pochybností bylo nezákonným zásahem. Z tohoto důvodu soud v rámci své rozhodovací činnosti vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.
19. Po přezkoumání skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (neboť se jedná o žalobu deklaratorní), a po prostudování obsahu spisové dokumentace soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Z předložené kopie daňového spisu soud ověřil, že průběh řízení odpovídá popisu řízení tak, jak jej shrnul žalovaný ve svém vyjádření k žalobě a soud stručně rekapituloval v odstavci 8 odůvodnění tohoto rozsudku.
21. Žalobkyně v projednávané věci namítla, že předmětná výzva k odstranění pochybností byla toliko formální a nekonkrétní, přičemž žalovaný svůj požadavek neodůvodnil tak, aby bylo jasné, z jakého důvodu a v čem spatřuje pochybnosti. Podle tvrzení žalobkyně zároveň žalovaný disponoval dostatečnou dobou před vydáním této výzvy všemi doklady zahrnutými v jejím daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce března 2022, včetně žalobkyní vystavených faktur, ze kterých vyplývá, jaká konkrétní plnění byla uskutečněna, kdy, v jakém rozsahu a ceně.
22. Podle § 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.

23. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu, správce daně ve výzvě uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
24. Podle § 89 odst. 3 daňového řádu, ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.
25. K tomu je předně třeba uvést, že problematikou postupu k odstranění pochybností se ve své judikatuře opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, který vyložil účel, povahu a smysl tohoto postupu např. v rozsudcích ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012-52, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61. Postup k odstranění pochybností je tedy specifickým procesním institutem, který správce daně používá, má-li pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá jen k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud dovodil, že meze uplatnění postupu k odstranění pochybností jsou dány vlastní právní úpravou tohoto postupu, vyplývající z § 89 a § 90 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován. Postup k odstranění pochybností je procesním nástrojem, který může správce daně užít jen tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.
26. Jak dále uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016-41, *„[d]aňový řád zavedl institut postupu k odstranění pochybností a výslovně stanovil požadavek na konkrétnost pochybností ve snaze zdokonalit předchozí úpravu vytykácího řízení, která postrádala požadavek dostatečné konkretizace výzev. Obsahové náležitosti výzvy vydané podle § 89 daňového řádu, zejména co do konkrétnosti pochybností, je proto třeba posoudit v souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS, byť se jeho závěry původně vztahovaly k vytykácímu řízení dle předchozí právní úpravy. Rozšířený senát zdůraznil, že existence konkrétních pochybností je nezbytnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení (resp. dnes postupu k odstranění pochybností). Pokud správce daně přesně určitelné pochybnosti nemá, podmínky pro zahájení vytykácího řízení nejsou dány. Pouze ty subjekty, ve vztahu k nimž existuje pochybnost o jejich daňových tvrzeních, mohou být povinny nést případné negativní následky nesplnění povinnosti podat řádné vysvětlení a vyjádření a doložit požadované skutečnosti. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající pouze v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak lze přezkoumat, zda správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda požadoval vysvětlení a prokazování tvrzených skutečností pouze na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě libovůle. Pochybnost nemusí být jistotou, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá, ale musí existovat důvodné podezření, tzn. podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně nebo na jeho analýzách opřených o skutkové důvody. V každém případě 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, jsou-li v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu. Analýzy mohou být založeny například na sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu nebo toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017-68, ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 324/2017-28, ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017-99, ze dne 19. 7. 2018, č. j. 6 Afs 407/2017-37, či ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1 Afs 120/2018-27).

27. Judikatura Nejvyššího správního soudu navazující na výše uvedené usnesení rozšířeného senátu zároveň upřesnila na konkrétních příkladech kvalitativní požadavky na danou výzvu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 57/2012-35, nebo ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015-41). Ve výzvě k odstranění pochybností tak správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby odstranil tyto pochybnosti.
28. Po seznámení s obsahem daňového spisu a vycházejí z nadepsané judikatury soud dospěl k závěru, že těmto požadavkům žalovaný v projednávané věci dostal. Žalovaný při formulaci výzvy k odstranění pochybností své pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. žalobkyní podaného daňového přiznání popsal zcela srozumitelně a konkrétně, přičemž také žalobkyni poskytl zřejmý návod k tomu, aby došlo k odstranění těchto pochybností. Důkazem toho je ostatně i fakt, že žalobkyně na danou výzvu ve stanovené patnáctidenní lhůtě reagovala nejprve dne 3. 6. 2022 v rámci ústního jednání, kdy také předložila správci daně další podklady, a stejně tak učinila i dne 6. 6. 2022 v podání nadepsaném jako „*doplnění odpovědi na výzvu*“, včetně příloh.
29. Dle bodu 1. výzvy k odstranění pochybností se přitom pochybnosti žalovaného týkaly konkrétně toho, že žalobkyně vykazala na řádku 26 daňového přiznání – ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně hodnotu 863 136,18 Kč podle dokladu Invoice nr. BC22003, zaevidovaného pod číslem BC22003 v hodnotě 33 895 Euro pro odběratele GITI Tire Global Trading Pte. Ltd. (Singapur), za *Service Fee for March 2022, basic fee – March 2022 11 129,19 EUR, balance for January – February 752,70 EUR, Bonus 2021 19 585,8 EUR*. K tomu žalovaný popsal, že žalobkyně k nadepsanému dokladu doložila smlouvu se společností GITI Tire Global Trading Pte. Ltd. (dále jen „smlouva“, jejíž předmětem bylo, že „*společnost GITI Tire má zájem využívat dovedností, schopností a zkušeností žalobkyně, které mohou být prospěšné společnosti GITI Tire v jeho projektech a činnostech. Rozsah konzultačních činností, které si společnost GITI Tire přeje, aby žalobkyně zastávala, zahrnuje, ale není omezen na poskytování určitých služeb ve spojitosti s rozvojem a marketingem výrobků společnosti GITI Tire a poskytování služeb jeho zákazníkům v České republice, přičemž žalobkyně je připravena poskytovat tyto poradenské a další služby společnosti GITI Tire dle ustanovení a podmínek této dohody. Služby budou poskytovány na území České republiky a dalších zemích určených společností GITI Tire*“), s vyjádřením, že „*Aktuální znění smlouvy bylo správci daně již dodáno. Překlad smlouvy má správce daně k dispozici ve spise daňového subjektu v rámci registračního řízení. Podkladem pro fakturaci je smlouva*“, částečný překlad výše uvedené smlouvy obdržel žalovaný v registračním řízení. Žalovaný pak v návaznosti na uvedené konstatoval, že má pochybnosti o tom, jaká konkrétní plnění byla žalobkyní uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsah a ceně, neboť to z předložené smlouvy nevyplývá, tj. že se jednalo o ostatní plnění a plnění s místem plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, resp. že částka ve výši 863 136,18 Kč byla správně vykázána na řádku 26 daňového přiznání, např. dle § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

30. Dle bodu 3. výzvy žalobkyně vykázala na řádku 26 daňového přiznání – ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně hodnotu 139 751,92 Kč podle dokladu Invoice nr. BCEX22003, zaevidovaného pod číslem EX22003 v hodnotě 5 488 Euro pro odběratele GITI Tire Global Trading Pte. Ltd. (Singapur), za *Reimbursement of business your Expenses for February 2022 3 588 EUR a Car Rental February 1 900 EUR*, s poznámkou *Přeúčtovávám Vám náhrady Vašich výdajů za únor 2022*. Žalobkyně i k tomuto dokladu předložila již shora zmíněnou smlouvu, včetně vyjádření, že „Aktuální znění smlouvy bylo správcí daně již dodáno. Překlad smlouvy má správce daně k dispozici ve spise daňového subjektu v rámci registračního řízení. Podkladem pro fakturaci je smlouva“, částečný překlad smlouvy obdržel žalovaný v registračním řízení. I zde měl žalovaný pochybnosti o tom, jaká konkrétní plnění byla žalobkyní uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsahu a ceně, neboť to z předložené smlouvy nevyplývá, tj. že se jednalo o ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně, resp. že částka ve výši 139 751,92 Kč byla správně vykázána na řádku 26 daňového přiznání, např. dle ustanovení § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92 zákona o DPH.
31. Podle bodu 2. a 4. dané výzvy daňový subjekt dále vykázal na řádku 51 daňového přiznání – hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu s nárokem na odpočet částky 863 136,18 Kč a 139 751,92 Kč, a to za shodných okolností, jak bylo popsáno již v bodu 1. a 3. výzvy. Žalovaný měl přitom v tomto ohledu pochybnosti o tom, jaká konkrétní plnění byla žalobkyní uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsahu a ceně, neboť to z předložené smlouvy nevyplývalo, tj. že se jednalo o plnění nezapočítávaná do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 4 zákona o DPH.
32. Dle bodu 5. výzvy žalobkyně též uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 89 128,20 Kč v základní sazbě daně ze základu daně 424 420 Kč z daňového dokladu č. 9605113452, zaevidovaného pod číslem F22028, od dodavatele Bestsport, a.s., DIČ: CZ24214795, za právo poskytnutí reklamní služby a členství klienta na skyboxovém patře. K tomuto dokladu žalobkyně předložila smlouvu o poskytnutí reklamy a členství na skyboxovém patře a fotografii prezentace reklamy. Jelikož se však jednalo o reklamu GITI Tire Global Trading Pte. Ltd., vyjádřil žalovaný pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění a o použití v rámci ekonomické činnosti žalobkyně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.
33. Podle bodu 6. výzvy žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 293,31 Kč v základní sazbě daně ze základu daně 1 396,69 Kč, ve výši 19,57 Kč v první snížené sazbě daně ze základu daně 130,43 Kč a ve výši 348,34 Kč v druhé snížené sazbě daně ze základu daně 3 483,42 Kč ze zjednodušeného daňového dokladu č. 2209051, zaevidovaného pod číslem F22024, od dodavatele 2. DSP, s.r.o., DIČ: CZ25614207, za voucher č. 2985722593 a rezervaci č. 47352496. K tomuto dokladu žalobkyně předložila snímek z elektronického diáře a vyjádření, že „Předmětem bylo ubytování v Brně při cestě z jednání z Maďarské republiky. Ubytování bylo zajištěné přes vyhledávač booking.com a daňový subjekt žádný voucher nemá k dispozici. Níže zasíláme snímky z elektronického diáře jako důkazní prostředek pracovní cesty“. Jelikož z předloženého snímku elektronického diáře dle žalovaného nebylo zřejmé přesné datum a komu elektronický diář patří, nabyt žalovaný pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní a o použití v rámci její ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

34. Dle bodu 7. výzvy žalobkyně dále uplatnila nárok na odpočet daně ve výši 2 733,05 Kč v základní sazbě daně ze základu daně 13 014,43 Kč ze souhrnného daňového dokladu číslo 7958140/3493367779/2022, zaevidovaného pod č. F22029, od dodavatele CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o., DIČ: CZ27916693, za naftu, diesel +, autokosmetiku, příplatek za mapy, měsíční poplatek. K tomuto dokladu žalobkyně předložila technické průkazy dle soupisu nadepsaného dokladu a knihu jízd, ze kterých nicméně nebyl zřejmý účel jízd. Žalovaný tak měl pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění žalobkyní a o použití v rámci ekonomické činnosti daňového subjektu dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.
35. V návaznosti na shora popsané tedy žalovaný předmětnou výzvou žalobkyni upozornil, že má možnost se ke sděleným pochybnostem vyjádřit, údaje doplnit nebo prokázat správnost tvrzených údajů, přičemž ji vyzval, aby k bodům 1. a 3 výzvy prokázala žalovanému, jaká konkrétní plnění byla uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsahu a ceně, neboť to z předložené smlouvy nevyplývalo. Dále, aby žalobkyně prokázala správnost uvedení těchto plnění na řádku 26, tj. že se jednalo o ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. dle § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92 zákona o DPH). Současně žalobkyni poučil, že pokud toto neprokáže, vznikne jí povinnost přiznat daň dle § 20a zákona o DPH. K bodům 2. a 4. výzvy, aby žalobkyně prokázala, jaká konkrétní plnění byla uskutečněna, kdy, kde a jak byla uskutečněna, v jakém rozsahu a ceně, neboť to z předložené smlouvy nevyplývá, tj. že se jednalo o plnění nezapočítávaná do výpočtu koeficientu dle § 76 odst. 4 zákona o DPH, uváděná na řádku 51 daňového přiznání. K bodům 5., 6. a 7. výzvy, aby žalobkyně prokázala přijetí plnění a oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně, k pochybnostem již dříve popsaným dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Současně žalovaný žalobkyni upozornil na to, že pokud tyto případy neprokáže, nebude jí uznán nárok na odpočet daně v odpovídajících výších.
36. Jestliže tedy v návaznosti na shora uvedené žalobkyni bylo dáno zcela jednoznačně na vědomí, že je zpochybňována správnost a průkaznost údajů o zdanitelných plnění za rozhodné zdaňovací období, pak se tato nedůvodně brání argumentem, že šlo toliko o obecná tvrzení žalovaného. Zdejší soud totiž považuje takové vymezení ve výzvě k odstranění pochybností s ohledem na požadavky zákona a judikatury za dostatečné, neboť žalovaný s ohledem na obsah spisové dokumentace vyjádřil relevantní pochybnosti týkající se konkrétně popsaných případů, přičemž srozumitelně uvedl, že má pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Na tomto místě je pak třeba připomenout, že pokud žalobkyně taková plnění opravdu uskutečnila, měla by fakturační i jiné – reálné – okolnosti svých plnění znát a tyto i řádně doložit.
37. Žalobkyně přitom, jak je patrné z jejího postupu po vydání předmětné výzvy, tyto pochybnosti seznala a také na ně reagovala, když v rámci ústního jednání dne 3. 6. 2022 žalovanému k bodu 1. výzvy mj. sdělila, že svému odběrateli fakturuje na základě předložené smlouvy, přičemž též předložila (nový) doklad - tzv. „*valorizaci odměny 2022*“, z něhož se podává zvýšení měsíčního servisního poplatku oproti dříve předložené smlouvě (z původní částky *Service fee 10 753 EUR*), na částku 11 120,19 Euro, a to od ledna 2022. Následně doplnila, že valorizace byla vystavena až v průběhu března 2022, a tudíž byla dofakturována částka za leden a únor 2022 a dále byl fakturován bonus za rok 2021. K bodu 2. a 4. výzvy žalobkyně sdělila, že údaj na řádku 51 daňového přiznání je zde uveden z důvodu chyby softwaru – zadání špatného typu DPH, přičemž má být daný údaj uveden pouze na řádku 26. K bodu 3. výzvy žalobkyně zmínila toliko, že se jedná o

smluvní dohodu obchodních partnerů o paušální náhradě nákladů při provádění ekonomické činnosti. K bodu 5. výzvy dále žalobkyně zmínila, že jde o reklamu, která byla promítána v již dříve zmíněných prostorách, přičemž poukázala na registrační část spisu, ve které bylo odkázáno na daňový spis společníka žalobkyně P. Č., v rámci něhož bylo již o této reklamě rozhodnuto i Odvolacím finančním ředitelstvím. Současně však žalobkyně v tomto ohledu pro případ dalších pochybností navrhla, aby byla provedena svědecká výpověď M. T., který předmětnou reklamu viděl. K bodu 6. výzvy poté žalobkyně mj. doplnila další snímek diáře P. Č. a snímek diáře J. T., který s ním měl v rámci obchodních aktivit v Brně přespát. K bodu 7. výzvy žalobkyně uvedla, že předložila knihu jízd automaticky generovanou systémem GPS zabudovaným ve vozidlech. K soukromým jízdám je přitom užíváno jiné vozidlo. Konkrétně k dokladu Invoice nr. 22003 žalobkyně následně uvedla, že se jednalo o odměnu obchodního zástupce, což znamená sjednávání obchodů mezi finálními zákazníky a společností GITI Tire Global Trading Pte. Ltd., účast na různých veletrzích a udržování kontaktů se stávajícími zákazníky (tj. zajištění co největšího odběru pneumatik pro společnost GITI Tire Global Trading Pte. Ltd.), přičemž jiné doklady, na základě kterých došlo k dané fakturaci nemá, neboť se většinou jedná o ústní dohody. Jména finálních zákazníků žalobkyně odmítla uvést, resp. by tyto uvedla pouze v případě, že by je žalovaný nekontaktoval. V kontextu nadepsaného dokladu se dle žalobkyně jednalo o poskytnutí služby osobě povinné k dani do třetí země (Singapur). K dokladu Invoice nr. BCEx22003 žalobkyně dále zmínila, že se jedná o paušální náhrady (např. provoz vozidla, stravné, cestovné, IT vybavení, atd.), k čemž však nemá žádné další podklady, neboť se jedná o ústní dohody. Většinou se jedná o přímé náklady spojené s činností obchodního zástupce, které nejsou přefakturovány. Jedná se o poskytnutí služby osobě povinné k dani do třetí země (Singapur). K otázce žalovaného k bodu 6. výzvy, tj. s jakým klientem žalobkyně jednala v Maďarské republice, tato uvedla, že klienta nezná a doplní tuto skutečnost později. K přefakturování plnění – pohonných hmot společnosti GITI Tire Global Trading Pte. Ltd., žalobkyně konstatovala, že je to obsaženo v paušální náhradě.

38. V doplnění odpovědi na předmětnou výzvu ze dne 6. 6. 2022 poté žalobkyně k dokladu Invoice nr. BCEx22003 zmínila, že se jedná o část odměny za činnost obchodního zástupce prováděné její osobou. Jí dříve uvedená formulace, že se jedná o paušální náhradu, tedy byla nepřesná, neboť její obchodní partner takovou složku fakturace nemá. Jednalo se o plnění jinde nezařazená s nárokem na odpočet daně. Dále doplnila, že šlo o služby spojené s ubytováním na pracovní cestě v Brně. V Maďarské republice se pak jednalo o uzavírání objednávek do září až října 2022 na dodání pneumatik a vyjednání podmínek s výhradním distributorem pro Maďarskou republiku. K tomu žalobkyně (nově) doložila kopii potvrzení schůzky z elektronického diáře a konverzaci s dotazem na program nadcházející schůzky. Žalobkyně též uvedla odkaz na webové stránky výhradního distributora v Maďarské republice a předložila knihu jízd s (nově) doplněným účelem jednotlivých cest.
39. Žalobkyně tedy zjevně věděla, co má prokazovat a jakým způsobem, a proto mohla jakýmkoliv důkazními prostředky svoji obchodní činnost mající vliv na nadměrný odpočet doložit. Věcný a časový rozsah prověřovaných nároků na odpočet daně tak byl žalobkyni dán na vědomí a nepochybně jí umožňoval na předmětnou výzvu žalovaného reagovat, což žalobkyně ostatně i činila a svoji součinnost poskytovala (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2018, č. j. 5 Afs 59/2017-99). Sama žalobkyně tedy dané výzvě porozuměla, neboť na ni reagovala mj. i předložením (nových)

relevantních podkladů vztahujících se ke skutečnostem, u nichž žalovanému vznikly pochybnosti.

40. Pro posouzení zákonnosti výzvy jako prvního úkonu v rámci postupu k odstranění pochybností a její přiměřenosti přitom bylo v kontextu shora odkazované judikatury jediné podstatné, že volba tohoto kontrolního postupu a jeho zahájení vydáním výzvy, byla založena na důvodech způsobilých založit pochybnosti (nikoliv jistotu) žalovaného o poměrech žalobkyně a jejích daňových povinnostech a byla zvolena pro konkrétní věcný a časový rozsah, jemuž odpovídal požadavek žalovaného na předložení dokladů k prokázání plnění a který žalobkyni umožňoval reagovat a prokázat výši její daňové povinnosti. Soud proto nepochybuje o tom, že k zahájení postupu k odstranění pochybností v předmětné věci nedošlo na základě excesu či svévole žalovaného, ve smyslu nedovoleného náhodného výběru určitých skutečností, účelového výkladu daňového řádu či na základě libovůle pracovníka žalovaného, který rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, zapovídá. Dle hodnocení soudu se v projednávané věci jednalo o logický odůvodněný úkon žalovaného navazující na jeho předchozí zjištění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2019, č. j. 1 Afs 120/2018-27).
41. Pokud se závěrem jedná o tvrzení žalobkyně, že žalovaný disponoval všemi informacemi vztahujícími se k bodu 5 výzvy k odstranění pochybností, a to z daňového spisu spolčnicka žalobkyně, pak je třeba předně zmínit, že mezi stranami v tomto ohledu nebylo sporným, že daňový spis spolčnicka žalobkyně byl veden ve vztahu k osobě odlišné od samotné žalobkyně (tj. Petru Čajkovi), která měla uzavřenou smlouvu o poskytování služeb s GITI Tire B.V. (Nizozemsko), nikoliv s GITI Tire Global Trading Pte. Ltd. (Singapur), přičemž předmětem posouzení bylo v odkazovaném případě i jiné zdaňovací období (září 2016).
42. V této souvislosti je tak třeba poznamenat, že v každém zdaňovacím období dochází k různým obchodním transakcím, okolnostem přijímání a uskutečňování zdanitelných plnění, platbám za tato plnění a vystavování daňových dokladů, takže i daňová tvrzení daňových subjektů jsou jedinečná a nelze vyloučit, že jejich ověřování za jednotlivá zdanitelná období (zde měsíční) budou podléhat jiným procesům ověřování a posuzování odlišných nároků. Příležitým je k tomu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 11. 2016, č. j. 10 Afs 187/2016-41, že „*zjištění správce daně o daňovém subjektu z jiných řízení nezaručují, že právě probíhající řízení bude ukončeno se stejným výsledkem, protože každé posuzované období je nutno skutkově i právně posuzovat individuálně; taková zjištění však mohou správci daně sloužit např. k rozhodnutí o tom, zda vůbec některý z procesních postupů podle daňového řádu zahájí i za jiná zdaňovací období.*“ Nejvyšší správní soud přitom v tomto ohledu navázal na starší judikaturu, ve které bylo konstatováno, že v daňovém řízení nelze bez dalšího vycházet ze skutečností z jiného, resp. jiných zdaňovacích období a tyto skutečnosti „promítat“ do dalšího či dalších zdaňovacích období (pozn. soudu – navíc v řešeném případě od odlišného daňového subjektu). Tak jako nelze např. při opomenutí a pochybeních daňového subjektu v jednom zdaňovacím období, bez řádného zjištění skutkového stavu, automaticky vyvozovat shodné negativní závěry pro další zdaňovací období, nelze ani vycházet z faktu, že prokázal-li daňový subjekt relevantní skutečnost rozhodnou pro stanovení daně v jednom zdaňovacím období, má se za to, že se svého důkazního břemene pro další zdaňovací období zbavil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63).
43. V daném případě tudíž správce daně ve fázi vydání výzvy k odstranění pochybností vůči žalobkyni, týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2022, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nemohl automaticky vycházet z důkazních prostředků uplatněných jiným daňovým subjektem (tj. společníkem žalobkyně) pro odlišné zdaňovací období, a nadto z podkladů vztahujících se i k jinému obchodnímu partnerovi.

44. Na základě veškerých shora popsanych skutečností tedy zdejší soud dospěl k závěru, že žalovaný vydal výzvu k odstranění pochybností ze dne 24. 5. 2022, č. j. 1463766/22/2505-50523-505410, v souladu s § 89 daňového řádu, a tudíž se při zahájení postupu k odstranění pochybností nedopustil žalobkyní tvrzeného nezákonného zásahu. Za této situace je pak zcela irrelevantním tvrzení žalobkyně, že byla nucena na obranu svých práv a právem chráněných zájmů vynaložit značné prostředky na právní a další poradenské služby. Soud tak vyhodnotil podanou žalobu jako nedůvodnou, a proto ji podle § 87 odst. 3 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
45. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti 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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 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.

Ústí nad Labem 20. prosince 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

