



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha a soudkyň JUDr. Hany Veberové a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **ČKD ASSET, a. s.**, IČ: 27117201,
se sídlem v Praze 9, Kolbenova 609/38,
zastoupeného JUDr. Jiřím Bönischem, advokátem
se sídlem v Brně, Ječná 29a,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 24. 1. 2020, č. j. 265/20/5200-11431-712032

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“), ze dne 24. 1. 2020, jímž žalovaný k žalobcem podanému odvolání změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu - dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a na zrušení

daňové ztráty z příjmu právnických osob ze dne 17. 1. 2018 tak, že žalobci doměřil daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 2014 částkou 56 355 330 Kč a stanovil žalobci současně povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně na částku 11 310 799 Kč.

Žalobní body

2. Žalobce v podané žalobě namítl, že základní spornou otázkou je, zda byly v daném případě dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně dostatečným platebním výměrem doměřil žalobci daň z příjmu právnických osob a zrušil daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období z moci úřední podle pomůcek s odkazem na ustanovení § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Žalobce konkrétně uvedl, že žalovaný v odvolacím řízení podle § 114 odst. 2 a 4 daňového řádu nepostupoval důsledně, což mělo za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. Správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, měl vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání a stanovit mu náhradní lhůtu, a pokud takto nekonal, nebyl oprávněn doměřit daň podle pomůcek. Zákon neumožňuje zahájit daňovou kontrolu kontumačně, tedy bez součinnosti daňového subjektu, pro takový postup nelze seznat zákonnou oporu. Samotný fakt, že v dané věci nebyla zahájena daňová kontrola, neznamenal zákonný předpoklad pro doměření daně z moci úřední. Ze správního spisu, podle názoru žalobce, není patrné, že správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaných řádných daňových tvrzení. V opačném případě by jistě zvolil postup podle § 89 daňového řádu, avšak žalobci žádná výzva k odstranění pochybností doručena nebyla. Daň byla stanovena, podle názoru žalobce, kombinací dokazování a použití pomůcek, podmínky pro stanovení daně podle pomůcek však naplněny nebyly.
4. Žalobce rovněž prostřednictvím svého právního zástupce opakovaně namítal, že Finanční úřad Vysočina není místně příslušný a v této argumentaci setrval i po vyřešení námítky, které byla posouzena jako stížnost. O způsobu jednání svého právního zástupce v tomto směru žalobce nebyl informován, v opačném případě by zajistil vše potřebné, aby daňová kontrola byla zahájena. Finanční úřad Vysočina dne 21. 10. 2016 oznámil zástupci žalobce, že u žalobce zahájí daňovou kontrolu, aniž by jej v této souvislosti poučil, z čeho odvozuje svou pravomoc daňovou kontrolu zahájit a provést, když správcem daně žalobce byl jednoznačně Finanční úřad v Praze. Žalobce proto reagoval námitkou místní nepřislušnosti a s oznámením Finančního úřadu Vysočina nespojoval žádné důsledky. Námitka byla vyhodnocena jako stížnost na postup daňových orgánů a byla shledána nedůvodnou. Žalobcova námitka místní nepřislušnosti a působnosti poznamenala zásadně další průběh daňového řízení, to znamená, že při počátečním řádném poučení žalobce by daňová kontrola byla řádně zahájena.
5. Žalovaný tvrdí, že byly učiněny veškeré možné pokusy o zahájení daňové kontroly, a protože selhaly, nezbylo, než stanovit daň podle pomůcek. S tímto názorem žalobce nesouhlasí. Při vědomí snahy Finančního úřadu Vysočina o provedení daňové kontroly by žádné obstrukce nečinil už jen proto, že při stanovení daně podle výsledků daňové kontroly má možnost se případně bránit proti nepříznivému výsledku návrhy na doplnění dokazování. Postup správce daně v daném případě však byl zatížen přepjatým

formalismem, daňová kontrola zahájena nebyla a nebyla ani zahájena doměřovací řízení, čímž skončila role Finančního úřadu Vysočina.

6. Finanční úřad pro hl. m. Prahu následně v únoru 2018 požádal Finanční úřad pro kraj Vysočina k vyčíslení daně podle pomůcek. Podle názoru žalobce rozsah dožádání přesáhl limity stanovené v § 17 daňového řádu, protože dožádáno bylo faktické celé doměřovací řízení a nikoli jen jeho dílčí část. Kromě toho dožadující správce daně dožádal provedení řízení, k jehož provedení, tedy stanovení daně podle pomůcek, nebyly vůbec splněny zákonné podmínky. Finanční úřad v Praze tak rozhodl o stanovení daně podle pomůcek pouze formálně, sám pomůcky nehodnotil a pouze automaticky přejal závěry zjištění daňového orgánu, který však také k takovému postupu nebyl oprávněn. V rámci této věci vytýkaná vada daňového řízení mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože nejenže byla daň podle pomůcek doměřena z moci úřední, aniž pro to byly splněny zákonné podmínky, ale také proto, že doměřovací řízení vedl Finanční úřad v Praze zastřené, když fakticky ve věci konal Finanční úřad Vysočina. Ten pomůcky obstaral a následně je vyhodnotil, přestože byl nepřislušným finančním úřadem, proto je podle názoru žalobce rozhodnutí o stanovení daně založeno na zjištění získaných nezákonným způsobem.
7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí i rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu – dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmu právnických osob zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný se ve vyjádření k podané žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a obsah předkládaného správního spisu. Podle jeho názoru v projednávané věci žalobce nesplnil svou povinnost umožnit správci daně zahájit daňovou kontrolu. U žalobce se správce daně Finanční úřad Vysočina snažil zahájit daňovou kontrolu od října 2016 do října 2017, kdy za tímto účelem kontaktoval zástupce žalobce nejprve neformální cestou prostřednictvím telefonického hovoru a následně zaslal žalobci oznámení o zahájení daňové kontroly. S ohledem na nesoučinnost žalobce vydal správce daně též výzvu k umožnění v zahájení daňové kontroly ze dne 9. 11. 2016 a pokusil se zahájit daňovou kontrolu u žalobce i další písemností. Žalobce však zahájení daňové kontroly správci daně neumožnil ani v případě, kdy se úřední osoby správce daně za tímto účelem dostavily k zástupci žalobce na bývalou adresu sídla žalobce. Protože žalobce své zákonné povinnosti vůbec neplnil, nebylo možno stanovit daň na základě dokazování a byly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 87 odst. 5 a § 98 odst. 1 daňového řádu.
9. Podle názoru žalovaného skutečnost, že je pravomoc správce daně stanovit daň podle pomůcek v případě neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany daňového subjektu zakotvena v § 87 odst. 5 daňového řádu, tedy v obecné části správy daní jakožto části druhé daňového řádu a nikoliv § 141 a násl. daňového řádu věnovaným výhradně doměřovacímu řízení, sama o sobě neznamená, že by danou pravomoc nebyl oprávněn využít v případě doměřovacího řízení.
10. K žalobním námitkám týkajícím se nesprávnému doručování žalovaný poukázal na to, že správci daně nelze v daném případě vyčítat, že postupoval v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu, tedy v souladu se zásadou zákonnosti či legality, když činil to, co mu zákon ukládá a

doručil předmětné písemnosti pouze zástupci žalobce podle § 41 odst. 1 daňového řádu. Při doručování výzvy k umožnění daňové kontroly se podle názoru žalovaného nejedná o situaci, kdy má příjemce rozhodnutí něco vykonat nezastupitelným způsobem.

11. K námitce nedostatku věcné a místní příslušnosti Finančního úřadu Vysočina žalovaný poukázal na to, že daňový řád výslovně neukládá správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu, že u něj bude zahájena daňová kontrola, avšak správce daně s ohledem na zásadu součinnosti o tomto záměru daňový subjekt informoval mj. i prostřednictvím oznámení zástupci žalobce ze dne 21. 10. 2016. Nejde o rozhodnutí v daňovém řízení, které by muselo mít splněno určité podmínky vydání. Není pravda, že by žalobce nebyl poučen o tom, z čeho správce daně Finančního úřadu Vysočina dovozuje svojí pravomoc kontrolu zahájit, když podání žalobce posouzené jako stížnost bylo vyřízeno prostřednictvím vyrozumění ještě dříve, než správce daně Finanční úřad Vysočina v oznámení oznámil okamžik pro zahájení daňové kontroly. Tvrzení žalobce je v tomto směru účelové.
12. Žalovaný dále poukázal na to, že i v případě, kdyby byla provedena daňová kontrola, zprávu o daňové kontrole by vypracoval rovněž Finanční úřad Vysočina a správce daně Finanční úřad v Praze by pouze vydal rozhodnutí. Rozdělení působnosti není v rozporu se zákonem, naopak je zákonem aprobováno a nelze za nezákonnou označit ani situaci, kdy výpočet daně podle pomůcek na základě dožádání provede správce daně Finanční úřad Vysočina a Finanční úřad v Praze vydá rozhodnutí ve věci. Skutečnost, že si správce daně Finanční úřad Vysočina požádal doměřujícího správce daně, aby mohl daňovému subjektu vyčíslit daň podle pomůcek, je pro oprávněnost následného dožádání zcela irelevantní.
13. Žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost umožnit správci daně zahájení daňové kontroly a správce daně zároveň neměl k dispozici důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možno stanovit daň z příjmu právnických osob za předmětné zdaňovací období dokazováním. Za dané situaci měl správce daně nepochybně zatemněný obraz o hospodaření daňového subjektu vlivem nedostatku spolehlivých informací, protože žalobce své povinnosti vůbec neplnil, nebylo možné stanovit daň na základě dokazování a byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně nepochybil, když některé důkazní prostředky osvědčil jako pomůcku a u jiných, u kterých měl reálnou pochybnost o jejich daňové účinnosti, tyto z pomůcek vyloučil. Jestliže tímto způsobem správce daně postupoval, v žádném případě se nejednalo o směšování pomůcek a dokazování.
14. Obdobně postupoval správce daně v případě nákladů, některé platby vyloučil z pomůcek pro pochybnosti o tom, zda se mohlo jednat o daňově účinné náklady. Správce daně v případě ostatních plateb předpokládal, že se jedná o náklady daňově účinné, proto tyto platby označil a osvědčil jako pomůcku pro stanovení celkové výše zdanitelných nákladů. Konkrétně jde o platby na účty zdravotních pojišťoven, platby správě sociálního zabezpečení, platby nazvané jako poplatky, platby na účty subjektů, u kterých nebylo možno uplatnit odpočet DPH a platby, u kterých správce daně předpokládal, že by mohly být platbami včetně základní sazby DPH, když u nich správce daně provedl jejich úpravu o odpočet DPH v základní sazbě daně.
15. Žalobou napadené rozhodnutí o odvolání podle názoru žalovaného netrpí nezákonnostmi žalobcem tvrzenými, a proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Průběh řízení před orgány žalované

16. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
17. Dne 30. 6. 2015 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. ledna do 31. prosince 2014, v němž žalobce prostřednictvím svého právního zástupce JUDr. Pavla Kačírka, advokáta, vykázal daňovou ztrátu ve výši 3 973 3010 Kč.
18. Finanční úřad pro kraj Vysočina, kontrolující správce daně, dne 21. 10. 2016 telefonicky navázal kontakt se zástupcem daňového subjektu za účelem sjednání termínu pro zahájení daňové kontroly na dani z příjmu za zdaňovací období roku 2014. Dne 21. 10. 2016 byla zástupci žalobce zaslána písemností oznamující termín, kdy bude u daňového subjektu zahájena daňová kontrola.
19. Zástupce daňového subjektu na zaslání oznámení reagoval podáním, které správce daně klasifikoval a vyhodnotil jako stížnost na postup správce daně. Vyrozumění žalobce o vyřízení stížnosti bylo zástupci daňového subjektu doručeno dne 31. 10. 2016, stížnost byla shledána přípustnou, ovšem nedůvodnou. Odvolací finanční ředitelství jako orgán příslušný k vyřízení stížnosti dospěl k závěru, že následný podnět daňového subjektu ze dne 6. 11. 2016 nazvaný „*Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti*“ je nedůvodným.
20. Kontrolující správce daně se dne 2. 11. 2016, tedy v den, kdy mělo dojít k zahájení daňové kontroly, opět telefonicky spojil se zástupcem žalobcem, a dne 9. 11. 2016 vydal výzvu k umožnění zahájení kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Zástupce daňového subjektu uplatnil dne 21. 11. 2016 u kontrolujícího správce daně podání, které správce daně posoudil podle skutečného obsahu jako druhou stížnost, a jako podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí a doplnění žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Kontrolující správce daně pak vyrozuměl žalobce o vyřízení druhé stížnosti, která byla rovněž shledána přípustnou a nedůvodnou, o čemž svědčí vyrozumění ze dne 19. 12. 2016. Zástupce žalobce pak podal *Žádost o prošetření způsobu vyřízení druhé stížnosti*, kterou Odvolací finanční ředitelství shledalo opět nedůvodnou.
21. Žalované Odvolací finanční ředitelství neshledalo správcem daně vydanou výzvu žalobci ze dne 9. 11. 2016 nicotnou a vyrozumění o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti doručilo zástupci žalobce dne 21. 12. 2016.
22. Písemností ze dne 21. 2. 2017 žádal kontrolující správce daně o sdělení konkrétního data a času, kdy bude daňový subjekt připraven zahájit daňovou kontrolu. Na to reagoval zástupce žalobce sdělením, v němž uvedl, že postup kontrolujícího správce daně vyhodnotil jako nezákonný zásah, proti němuž se brání zásahovou žalobou u Městského soudu v Praze.
23. Usnesením č. j. 5A 58/2017 - 29 Městský soud v Praze postoupil žalobu Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 27. 9. 2017, č. j. 29A 69/2017 - 80, žalobu zamítl, podaná kasační stížnost byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1Afs 393/2017 - 33 (rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz – poznámka soudu).
24. Kontrolující správce daně se dne 12. 10. 2017 osobně setkal se zástupcem žalobce, v rámci výkonu vybrané působnosti požádal doměřujícího správce daně, aby mohl daňovému subjektu vyčíslit daň podle pomůcek a doměřující správce daně předal kontrolujícímu správci daně informace podle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu a ve smyslu § 17 daňového řádu jej pověřil k vyčíslení daně podle pomůcek.

25. Dne 18. 5. 2018 vyhotovil správce daně sdělení, kterým informoval žalobce o doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2014. Zástupce daňového subjektu podal v reakci na sdělení podání, které bylo posouzeno jako reakce na zaslané sdělení a jako stížnost, vyrozumění o vyřízení třetí stížnosti bylo zástupci žalobce zasláno 21. 6. 2018, stížnost byla částečně shledána přípustnou, ale nedůvodnou.
26. Zástupce daňového subjektu zaslal kontrolujícímu správci daně písemnost označenou jako „*Námítka nesprávného hodnocení postavení advokáta zastupujícího své klienty v daňových řízeních*“. Dne 17. 8. 2018 pak správce daně vydal a zaslal do datové schránky zástupce žalobce dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 2014, jenž byl zástupci žalobce doručen téhož dne. Tímto platebním výměrem byla žalobci vyměřena za uvedené období daň ve výši 46 406 930 Kč, a to podle pomůcek.
27. Proti uvedenému platebnímu výměru podal zástupce daňového subjektu odvolání, o němž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 24. 1. 2020, jímž – jak uvedeno výše – změnil doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 na částku 56 355 330 Kč a změnil povinnost uhradit penále na částku 11 310 799 Kč.
28. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce neprokázal, že by správce daně zvolil nepřiměřený postup, když na místo relevantních důkazů žalobce uplatňoval pouze námítky, které nebyly shledány důvodnými. Postup správce daně odvolací orgán neshledal ani zmatečným, ani absurdním. Správce daně činil jen opatření potřebná k úplnému, řádnému a správnému stanovení daňové povinnosti. Správce daně při výměru pomůcek uplatňoval své pravomoci právě jen k tomuto účelu a odvolací orgán neshledal v jeho postupu nesprávnost či nezákonnost v intencích žalobcem uplatněných odvolacích námitek. Konstrukce pomůcek je podle odvolacího orgánu založena na logickém základě, daň stanovená náhradním způsobem není iracionálně ani uměle vykonstruovaná či jinak nepřiměřená. Správce daně primárně vycházel z poznatku a z informací týkajících se daňového subjektu a nikoli třetích osob. Možný odklon od reálné výše daně může být dán aplikací postupu zjevně nesprávného a chybného, jestliže taková situace nastane, je takový kvalifikovaný odhad daňové povinnosti způsobit ke korekci. Odvolací orgán však uvedl, v jakém ohledu shledal postup správce daně postupem nedokonalým a po revizích považuje výslednou daňovou povinnost za spolehlivě stanovenou.

Řízení před soudem

29. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska uplatněných žalobních bodů, jak byly žalobcem vyjádřeny v podané žalobě. Při přezkoumání a rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Vzhledem k tomu, že žalobce ani žalovaný na výzvu soudu výslovně nepožádali o nařízení ústního jednání, má se za to, že vyjádřili svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Městský soud v Praze proto postupoval podle § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl, aniž ústní jednání nařizoval. Věc soud posoudil takto:

Včasnost žaloby

30. Ze spisu vyplývá, že napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 27. 1. 2020, přičemž žaloba byla u soudu podaná dne 16. 3. 2020. Podle § 72 s. ř. s. je lhůta pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu dva měsíce od doručení písemného vyhotovení rozhodnutí. Žaloba byla tedy podána včas.

Žalobní bod č. 1: nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

31. Podle žalobce nebyly v posuzovaném případě dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jelikož nebyla zahájena daňová kontrola a správce daně ani nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, neexistoval dle žalobce zákonný předpoklad pro doměření daně z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu.
32. Tato námitka je nedůvodná.
33. Podle ustanovení § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit z moci úřední. Podle odst. 3 může dojít k doměření daně z moci úřední pouze na základě výsledku daňové kontroly, nebo v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení. Soud souhlasí s žalovaným, že slovo „pouze“ v tomto ustanovení nebylo zákonodárcem zvoleno přiléhavě, jelikož sám daňový řád obsahuje výjimky z tohoto pravidla. Jednou z těchto výjimek je ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu (ve znění do dne 31. 12. 2020). Podle tohoto ustanovení nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k zahájení daňové kontroly ve stanovené lhůtě (aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět), nebo neumožní-li ve sděleném termínu daňovou kontrolu zahájit a následně tuto kontrolu provést, může správce daně stanovit daň podle pomůcek.
34. V odborné právní literatuře se objevují různé názory na výklad ustanovení § 143 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 87 odst. 5. Tak např. v jednom z právních komentářů k daňovému řádu je uvedeno, že „(...) Pokud daňový subjekt této výzvě nevyhoví, správce daně doměří daň z moci úřední, konkrétně podle pomůcek (srov. komentář k § 145). Takové rozhodnutí o stanovení daně musí být vždy odůvodněno (srov. komentář k § 147). V kontextu normy obsažené v § 145 odst. 2 věta poslední daňového řádu se pak nejedná jako vhodná formulace v komentovaném odstavci, tj. že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, neboť postupem podle § 145 odst. 2 dojde k doměření bez předcházející daňové kontroly a také z moci úřední“ (Baxa, Josef; Dráb, Ondřej; Kaniová, Lenka; Lavický, Petr; Schillerová, Alena; Šimek, Karel a Žiškova, Marie. *Daňový řád. Komentář*. Komentář k § 143. Praha: Wolters Kluwer, 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9).
35. Případ podobný nyní posuzované věci, byl řešen i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). V rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9Afs 38/2014 - 59 (rovněž veřejně dostupný, stejně jako všechny rozsudky NSS, na www.nssoud.cz), NSS uvedl: „V posuzovaném případě se správce daně pokusil zahájit u žalobce daňovou kontrolu. Ten nereagoval na předvolání k zahájení kontroly ani na opakované předvolání, a proto ho správce daně vyzval postupem podle § 87 odst. 2 daňového řádu z roku 2009 k zahájení daňové kontroly. I tato výzva zůstala bez řádné odezvy (...), proto došlo na aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu (...). Citované ustanovení dává správci daně v případě, že se mu nepodaří zahájit a následně provést daňovou kontrolu, možnost bez provedení daňové kontroly (tedy jako výjimku z § 143 odst. 3 daňového řádu z roku 2009), stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat. Jedná se tak o důsledek toho, že daňový subjekt zahájení kontroly neumožnil. (...) Správce daně vyvinul snahu k zahájení daňové kontroly, k jejímu zahájení nedošlo z důvodů na straně žalobce, a proto byl správce daně oprávněn stanovit daň z příjmu fyzických osob (...) na základě ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek v rámci doměřovacího řízení“

zahájeného marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly. (...) Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu stěžovateli a považuje postup, jaký zvolil správce daně při stanovení daně dle pomůcek na základě ustanovení § 87 odst. 5, za správný.“

36. Soud se proto přiklonil k výkladu, který reflektuje tuto judikaturu NSS i zásady daňového řízení, konkrétně zásadu součinnosti, která je obsažena v ustanovení § 6 odst. 2 daňového řádu. Podle této zásady osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Pokud proto žalobce neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu, je zcela na místě, aby za svou nesoučinnost nesl zákonné důsledky v podobě postupu podle § 87 odst. 5 daňového řádu (tj. aby mu byla stanovena daň podle pomůcek). Ustanovení § 143 odst. 3 proto musí být vykládáno souladně s ustanovením § 87 odst. 5 a v souladu s judikaturou NSS musí být ustanovení § 87 odst. 5 považováno za zákonnou výjimku z ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Jak ostatně soustavně judikuje Ústavní soud (např. nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, nález ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96 či usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 1773/07), jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení k aplikované právní normě. Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, vede k přepjatému formalismu. Kromě jazykového výkladu je tedy nutné při výkladu ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu využít i výklad systematický, logický a teleologický.
37. V posuzovaném případě soud ze správního spisu zjistil, že dne 9. 11. 2016 vydal správce daně výzvu č. j. 1690684/16/2903-60562-708774 k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Tato výzva byla ve stejný den doručena zástupci žalobce do datové schránky (dne 9. 11. 2016 v 19:31). Žalobce však výzvě nevyhověl a daňovou kontrolu zahájit neumožnil. V takovém případě bylo na místě, aby správce daně postupoval podle § 87 odst. 5 a vzhledem k nedostatku součinnosti ze strany žalobce stanovil daň podle pomůcek. V souladu s judikaturou NSS považuje soud takový postup správce daně za správný, respektující smysl a účel právní úpravy daňového řízení.
38. Nad rámec soud podotýká, že se žalobce mýlí, když ve své žalobě tvrdí, že „vzhledem k tomu, že daňová kontrola zahájena nebyla, nebylo ani zahájeno doměřovací řízení“. Např. ve výše citovaném rozsudku (sp. zn. 9Afs 38/2014) došel NSS k závěru, že „(...) doměřovací řízení je zahájeno ex lege marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly.“
Žalobní bod č. 2: správce daně měl výzvu k zahájení daňové kontroly doručit přímo žalobci
39. Žalobce dále namítl, že správce daně měl s ohledem na procesní postup svého právního zástupce, který dle žalobce nejednal v souladu s jeho zájmy, doručovat písemnosti, včetně výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, přímo žalobci. Žalobce totiž o postupu svého právního zástupce nevěděl, a pokud by byla výzva doručena přímo jemu, tak by daňovou kontrolu umožnil.
40. Tato námitka je nedůvodná.
41. Podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění. Z tohoto ustanovení je zakotvena v odst. 2 výjimka, podle které má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost této osobě a současně i jejímu zástupci. Musí se však jednat o takovou záležitost, která vyžaduje

„osobní účast zastoupeného“. Typicky by se jednalo např. o situaci, kdy by byla osoba zúčastněná na správě daní v pozici svědka (Baxa, Josef; Dráb, Ondřej; Kaniová, Lenka; Lavický, Petr; Schillerová, Alena; Šimek, Karel a Žiškova, Marie. *Daňový řád. Komentář. Komentář k § 41 a § 25*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9).

42. Podle rozsudku NSS ze dne 25. 2. 2010, č. j. 7Aps 2/2010 - 51, nemůže správce daně vyžadovat osobní účast zastoupeného v případě, kdy považuje za potřebné, vhodné nebo rozumné, aby mu daňový subjekt sdělil nějaké informace, které mu nesdělil jeho právní zástupce. Podle tohoto rozsudku může správce daně požadovat osobní součinnost daňového subjektu jen v opravdu „nutných případech“, např. při otevření trezoru, v němž jsou uloženy listiny, které má správce daně právo zajistit při daňové kontrole, pokud je otevření takového trezoru možné jen např. snímačem otisku prstu daňového subjektu apod.
43. Provedení daňové kontroly z povahy věci obecně nevyžaduje osobní účast daňového subjektu. Je proto zřejmé, že v posuzovaném případě správce daně neměl povinnost žalobci zasílat výzvu k umožnění daňové kontroly. V souladu s ustanovením § 41 daňového řádu bylo na místě tento dokument zaslat pouze zástupci žalobce, což se také stalo (viz bod 37 tohoto rozsudku). Žalobce přitom odpovídá za výběr svého právního zástupce. Ze zákona nevyplývá pro správce daně žádná povinnost hodnotit kroky, které v daňových řízeních činí zástupci daňových subjektů, a posuzovat, zda jsou kroky těchto zástupců v souladu se zájmy daňových subjektů a v případě, že nikoliv, doručovat písemnosti i přímo daňovým subjektům. Takovýto postup, který fakticky po správci daně žalobce požaduje, nemá oporu v daňovém řádu, ani v navazující judikatuře a soud proto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

Žalobní bod č. 3: daň mohla být stanovena dokazováním a správce daně daň nepřípustně stanovil kombinací použití pomůcek a dokazováním

44. Žalobce dále namítl, že s ohledem na množství důkazních prostředků, které byly správcem daně obstarány, měl správce daně stanovit daň dokazováním a nikoliv podle pomůcek. Žalobce také namítl, že správce daně sice tvrdí, že daň stanovil podle pomůcek, ale fakticky daň stanovil kombinací použití pomůcek a dokazování.
45. Tyto námitky jsou nedůvodné.
46. Soud zdůrazňuje, že v daňovém řízení leží primární povinnost tvrzení a prokázání správnosti daně na daňovém subjektu. Základní podmínkou pro stanovení daně za použití pomůcek je proto nesplnění některé zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu. Může se jednat např. o porušení povinnosti vést řádně účetnictví, nesplnění povinnosti součinnosti při dokazování nebo právě nesplnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu, tj. nevyhovění výzvě k umožnění daňové kontroly nebo neposkytnutí součinnosti při samotné daňové kontrole. V případě, že daňový subjekt své zákonné povinnosti nesplní v takové míře, že v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním, je správce daně oprávněn (resp. povinen) stanovit daň podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Správce daně musí při stanovování daně podle pomůcek přihlídnout i k výhodám pro daňový subjekt (byť je daňový subjekt sám neuplatnil). V praxi se jedná např. o zohlednění nezdanitelných částek od základu daně. Z právní úpravy tedy vyplývá, že ze správního spisu musí být zřejmé, že daňový subjekt při dokazování nesplnil některou ze svých zákonných povinností a tato musí být přesně identifikována. Dále musí být zřejmé, že v důsledku nesplnění zákonných povinností

nebylo možné stanovit daň dokazováním, a že správce daně přihlédl k okolnostem, ze kterých plynou výhody ovlivňující výši daně.

47. Soud ze správního spisu zjistil, že první podmínka stanovení daně podle pomůcek byla splněna. Jak již bylo uvedeno výše v tomto rozsudku, dne 9. 11. 2016 vydal správce daně výzvu č. j. 1690684/16/2903-60562-708774 k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Tato výzva byla ve stejný den doručena zástupci žalobce do datové schránky. Žalobce však výzvě nevyhověl a provedení daňové kontroly neumožnil. Došlo tedy k nesplnění zákonné povinnosti, konkrétně k nevyhovění výzvě k umožnění daňové kontroly a byla tak splněna první podmínka možnosti stanovit daň podle pomůcek.
48. Co se týče druhé podmínky, musel soud posoudit, zda v důsledku nesplnění této povinnosti, nebylo možné stanovit daň dokazováním. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 21. 10. 2016 zaslal správce daně žalobci *Oznámení o zahájení daňové kontroly* (č. j. 1619148/16/2903-60562-603332). V tomto oznámení správce daně požadoval po žalobci v podstatě předložení kompletní účetní evidence (účetní doklady, hlavní knihu, knihy analytické evidence, účtový rozvrh, seznam dodavatelů včetně DIČ atd.). Žalobce však správci daně provedení daňové kontroly neumožnil, a ani své účetnictví správci daně nepředložil jiným způsobem. Ze spisu zároveň nevyplývá, že by měl správní orgán k dispozici „množství důkazních prostředků“ (jak tvrdí žalobce), které by umožňovaly stanovit daň na základě dokazování. Listiny, které správce daně využil pro stanovení daně podle pomůcek, byly správcem daně osvědčeny jako pomůcky podle ustanovení § 98 odst. 3 písm. a), tj. jako důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, konkrétně šlo o přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014. Tato skutečnost však sama o sobě pro stanovení daně nestačila a správce daně proto využil vlastní poznatky, které získal při správě daní v souladu s ustanovením § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu (výroční zprávy, účetní závěrky atd.). Využil rovněž informace, které získal z jiných daňových řízení.
49. Ze správního spisu plyne, že byla splněna i poslední podmínka možnosti stanovit daň podle pomůcek. Správce daně přihlédl v souladu se zákonem k okolnostem, z nichž vyplynuly pro žalobce výhody, když celkovou částku za rok 2014 korigoval o DPH v základní sazbě.
50. V daňovém řízení platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně. Nelze tedy u některých podnikatelských aktivit daňového subjektu využít důkazy a následně u dalších podnikatelských aktivit stanovit daň pomocí pomůcek. Jinak řečeno, správce daně je povinen vždy stanovit celou daň za jedno zdaňovací období jedním způsobem stanovení daně, tedy buď dokazováním, nebo pomocí pomůcek (Baxa, Josef; Dráb, Ondřej; Kaniová, Lenka; Lavický, Petr; Schillerová, Alena; Šimek, Karel a Žiškova, Marie. *Daňový řád. Komentář*. Komentář k § 98. Praha: Wolters Kluwer, 2011, ISBN: 978-80-7357-564-9).
51. K tomuto závěru došel NSS v rozsudku ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2Afs 25/2003 - 87, kde uvedl, že „(...) Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř.“ Konkrétně v tomto případě správce daně stanovil daň tak, že vyšel z částek, který uváděl daňový subjekt a tento základ daně upravil tak, že odečetl výdaje, který daňový subjekt neprokázal. Celkový proces byl sice formálně označen za dokazování pomocí

pomůcek, ale fakticky se dle NSS jednalo o stanovení daně prostřednictvím dokazování. Přitom skutečnost, zda je daň stanovena dokazováním nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost následné obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru (mj. v rozsahu přezkumu takového výměru odvolacím správním orgánem).

52. Soud na základě prostudování správního spisu došel k závěru, že správce daně sice při stanovování daně podle pomůcek využil některé důkazní prostředky (např. již zmíněné daňové přiznání), avšak tuto možnost dává správci daně přímo zákon v ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle kterého mohou být pomůckami zejména *„důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny“*.
53. Podle ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu může správce daně využít jako pomůcku zejména *„a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní“*. Z platebního výměru soud zjistil, že správce daně využil pro stanovení daně podle pomůcek důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (např. daňové přiznání za zdaňovací období roku 2014) a vlastní poznatky získané při správě daní (např. účetní závěrka, údaje o pohybech na bankovních účtech daňového subjektu a údaje z jiných daňových řízení). Všechny tyto listiny a poznatky, které správce daně osvědčil jako pomůcku podle § 98 odst. 3 daňového řádu, se dají podřadit pod některé písmeno uvedené v tomto odstavci. Soud je proto toho názoru, že se v posuzovaném případě jednalo o stanovení daně podle pomůcek a nikoliv o „kombinaci“ dokazování a stanovení daně podle pomůcek. Pokud správce daně využil některé jím nezpochybněné důkazní prostředky, nedá se takový postup označit za „kombinaci“ dokazování a stanovení daně podle pomůcek, jelikož v ustanovení § 98 odst. 3 je výslovně uvedeno, že jako pomůcku může správce daně použít *„důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny“*.
54. Nad rámec odůvodnění soud poznamenává, že pokud správce daně některé náklady, které ve svém daňovém přiznání žalobce uvedl, zpochybnil a jako pomůcku je neosvědčil, byly jeho úvahy srozumitelně odůvodněny. Tak např. správce daně zpochybnil provedené platby na bankovní účty společnosti Investment Consulting Limited Ltd., s. r. o. v celkové výši 204 131,40 Kč. Na základě daňových kontrol a výsledků svědků provedených v rámci jiných daňových řízení správce daně v souladu s § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu zjistil, že faktury mezi žalobcem a touto společností byly vytvořeny jen formálně za účelem neoprávněného vytváření nákladů a získávání daňových odpočtů DPH, a činnost podle těchto faktur tak fakticky neprobíhala.
55. Soud tedy uzavírá, že v daňovém řízení bylo dostatečně prokázáno, že bez provedení daňové kontroly nebylo možné stanovit daň dokazováním a správce daně postupoval v souladu se zákonem, když daň stanovil podle pomůcek, jelikož byly splněny všechny podmínky pro možnost stanovit daň podle pomůcek podle ustanovení § 98 odst. 1, resp. ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu.

Žalobní bod č. 4: při zhodnocení aplikace pomůcek postupoval správce daně nekonzistentně a diskriminačně

56. Žalobce ve své žalobě uvedl, že správce daně při stanovování daně podle pomůcek postupoval ve vztahu ke stanovení nákladů a výnosů diskriminačně a nekonzistentně.

57. Tato námitka je nedůvodná.
58. Ze správního spisu soud zjistil, že správce daně při stanovení výnosů a nákladů vycházel zejména z pohybů na bankovních účtech žalobce. V doměřovacím platebním výměru správce daně na stranách 18 až 29 podrobně popsal, jak k celkové částce výnosů a nákladů došel. Jak výnosy, tak náklady správce daně upravil o DPH. Pokud správce daně některé platby vyloučil a nezahrnul je do nákladů, byly jeho úvahy srozumitelně a komplexně odůvodněny. Správce daně takový postup odůvodnil informacemi z jiných daňových řízení (mj. ze svědeckých výpovědí), ze kterých vyplynulo, že se určitá zakázka vůbec neuskutečnila a faktury byly vystavovány pouze formálně. Tak např. na stranách 26 až 28 platebního výměru správce daně popisuje, proč úhrady provedené na bankovní účty *WORLD TRADE INDUSTRY LLC* a *HANBURY FINANCE LIMITED* neosvědčil jako pomůcku. Z jiných daňových řízení (např. *Zpráva o daňové kontrole 239954/16ú4227-21794-608612*, která byla vyhotovena v daňovém řízení vedeném s daňovým subjektem *ČKD PRAHA DIZ a. s.*) správce daně zejména zjistil, že „*obchodní společnosti, v nichž má ČKD ASSET a. s. podstatný vliv, byly součástí zmapovaného řetězce, ve kterém docházelo k dodávkám materiálu, stavebních prací či poskytnutí služeb, přičemž poskytnutí těchto plnění provázely takové okolnosti, které nasvědčují tomu, že předmětná plnění nebyla nikdy fakticky uskutečněna, a tím ani daňovým subjektem nemohla být skutečně přijata.*“ Jelikož žalobce neumožnil správci daně provedení daňové kontroly, nemohl správce daně své pochybnosti rozptýlit podrobným prostudováním účetnictví žalobce. Soud má proto za to, že bylo logické, když správce daně osvědčil některé poznatky získané při správě daní v rámci jiných daňových řízení jako pomůcku v souladu s ustanovením § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu.
59. Správce daně dále nezahrnul do celkové výše nákladů podle pomůcek částku 200 000 000 Kč, která byla dne 2. 6. 2014 odeslána z bankovního účtu žalobce na bankovní účet společnosti *ČKD Investment a.s.*, jelikož se jednalo o propojené osoby a tato částka proto nemohla ovlivnit výši nákladů pro stanovení základu daně podle pomůcek.
60. Pokud jde o judikaturu NSS, na kterou žalobce ve své žalobě k této žalobní námitce odkazuje, musí soud souhlasit s poukazem žalovaného, že ani jeden rozsudek není v nyní posuzované situaci přílehlavý. V rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2Afs 29/2006 – 108, NSS uvedl, že ze zákona nelze dovodit, že vynaložené výdaje se musí vždy reálně projevit v příjmech daňového poplatníka. V tomto případě posuzoval NSS námitku, že správce daně neuznal při stanovování daně podle pomůcek výdaje spojené s vypracováním marketingových studií. NSS došel k závěru, že taková námitka by měla relevanci pouze v případě, že by se provádělo dokazování, protože právě v takovém případě se řeší, zda se jedná o účelně vynaložené náklady, a tedy i daňově uznatelné výdaje. Jelikož však došlo v daném případě ke stanovení daně podle pomůcek, byla taková námitka irelevantní.
61. Soud proto došel v posuzovaném případě k závěru, že byl postup správce daně v souladu se zákonem, jeho úvahy při stanovování výše nákladů a výnosů byly racionální a byly srozumitelně a komplexně odůvodněny. Zároveň je nutné zdůraznit, že správce daně pro absenci důkazních prostředků (správce daně neměl kvůli žalobcově nesoučinnosti přístup do jeho účetnictví) nemohl z povahy věci upravit výnosy tak, že by z přijatých plateb vyloučil související náklady. Správce daně neměl dostatek důkazních prostředků, aby mohl určit rozsah realizovaných „obchodů“. Právě proto existuje v daňovém řádu institut stanovení daně podle pomůcek, který v případě odmítání součinnosti ze strany daňového subjektu stanovení daně správci daně navzdory absenci důkazních prostředků umožní.

Žalobní bod č. 5: správce daně žalobce nepoučil, z čeho odvozuje svou pravomoc zahájit daňovou kontrolu

62. Žalobce dále namítl, že správce daně Vysočina sice zmocněnci žalobce oznámil, že u něj zahájí daňovou kontrolu, ale už ho nepoučil, z čeho odvozuje svou pravomoc tuto daňovou kontrolu zahájit a následně provést, když byl správcem daně žalobce Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
63. Podle ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. Tato vybraná působnost je definována v ustanovení § 10 odst. 4 tohoto zákona. Vybranou působností se rozumí mj. provádění daňové kontroly.
64. Soud podotýká, že otázkou místní (ne) příslušnosti ve skutkově obdobných případech se již několikrát zabývaly správní soudy, včetně NSS. Tak např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10Afs 269/2017 – 34, NSS uvedl, že v případě ustanovení § 8 odst. 2 jde o *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. V tomto soudním sporu byla podána žaloba ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina a žalobce zde argumentoval místní nepříslušností. NSS v tomto rozsudku uvedl, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina posupoval v souladu se svými pravomocemi, ze kterých nevybočil, když se u žalobce v souladu se zásadou hospodárnosti pokusil zahájit daňovou kontrolu a místem zahájení určil kancelář Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (šlo o prostory v blízkosti sídla žalobce). Obdobně rozhodl NSS i v dalších rozsudcích týkajících se společností, které byly s nynějším žalobcem majetkově propojeny (např. rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5Afs 217/2017 – 28).
65. Pokud jde o námitku žalobce, že měl správce daně v nyní posuzovaném případě žalobce poučit, z čeho vyvozuje svou pravomoc daňovou kontrolu u žalobce zahájit, jedná se o námitku nedůvodnou. V první řadě je třeba zdůraznit, že ze zákona neplyne povinnost správce daně v oznámení o zahájení daňové kontroly daňovému subjektu vysvětlovat, z čeho plyne jeho pravomoc u něj provést daňovou kontrolu. Oznámení žalobci ze dne 21. 10. 2016, č. j. 1619148/16/2903-60562-603332 bylo písemností bez právně relevantních dopadů - jednalo se pouze o neformální písemnost, kterou dával správce daně v souladu se zásadou součinnosti žalobci vědět, že u něj bude zahájena daňová kontrola. Toto oznámení však nelze ztotožňovat s výzvou k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, kterou správce daně po neumožnění daňové kontroly ze strany žalobce vydal dne 9. 11. 2016 (č. j. 1690684/16/2903-60562-708774).
66. Kromě toho je třeba zdůraznit, že tehdejší právní zástupce žalobce byl advokátem, a jakožto právní odborník měl mít povědomost o institutu vybrané působnosti zakotvené v ustanovení § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky. Navíc ze správního spisu plyne, že právní zástupce žalobce místní příslušnost správce daně rozporoval a ke správci daně podal stížnost. Tato stížnost byla správcem daně označena jako nedůvodná a v dokumentu nazvaném *Vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů*, č. j. 1670809/16/2903-60050-6069170, ze dne 31. 10. 2016, byla žalobcova námitka místní nepříslušnosti srozumitelně vypořádána. Konkrétně správce daně v tomto vyrozumění uvedl: „*Novelou provedenou zákonem č. 243/2016 Sb., byla do zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o Finanční správě“) přidána možnost pro finanční úřady*

provádět tzv. vybranou působnost na celém území České republiky, viz § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě, tedy bez ohledu na to, kdo je obecně místně příslušným správcem daně ve smyslu § 13 daňového řádu. (...) Zákon nepožaduje odůvodnění toho, proč u daňového subjektu je vybraná působnost prováděna jiným než obecně místně příslušným správcem daně. Tato skutečnost je důsledkem toho, že finanční úřad při výkonu vybrané působnosti svoji celorepublikovou zákonnou územní působnost, což samo o sobě z povahy věci nevyžaduje zdůvodnění.“

67. Právní zástupce žalobce však tuto argumentaci odmítl a správci daně zahájení daňové kontroly neumožnil (mj. proti způsobu vyřízení stížnosti podal stížnost a následně i žalobu ke správnímu soudu). Následně byla tato námitka řešena i před Krajským soudem v Brně, který v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 29A 69/2017 – 58, žalobcovu žalobu zamítl. Soud tak pokládá žalobcovu tvrzení, že „S nejvyšší pravděpodobností lze předpokládat, že při počátečním řádném poučení žalobce by daňová kontrola byla zahájena“ za nevěrohodné, když i po vysvětlení ze strany správce daně z čeho vyvozuje svou pravomoc u žalobce daňovou kontrolu provést (mj. ve vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 31. 10. 2016, tedy ještě před dnem, který byl v oznámení ze dne 21. 10. 2016 stanoven jako den daňové kontroly), správci daně provedení této kontroly neumožnil a naopak místní příslušnost správce daně opakovaně zpochybňoval i ve správním soudnictví.

Žalobní bod č. 6: rozsah dožádání přesáhl limity v § 17 odst. 1 daňového řádu

68. Žalobce ve své žalobě uvedl, že správce daně přesáhl limity dožádání uvedené v § 17 odst. 1 daňového řádu, jelikož dožádáno bylo fakticky celé doměřovací řízení, a nikoli pouze jeho dílčí část.
69. Tato námitka je nedůvodná.
70. Podle ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu může místně příslušný správce daně „dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s velkými obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec“.
71. V posuzovaném případě došlo ze strany správce daně (Finančního úřadu pro hl. m. Prahu) k dožádání Finančního úřadu Vysočina o vyčíslení daně podle pomůcek, tedy k provedení dílčího úkonu v rámci doměřovacího řízení. Listinou ze dne 28. 2. 2018 (č. j. 1522596/18/2009-52523-109623) požádal správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) Finanční úřad pro Kraj Vysočina o „vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení žalobce s tímto vyčíslení daně u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a u daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období listopad 2013 a prosinec 2013 a dále za jednotlivá zdaňovací období leden až prosinec 2014“. Zároveň správce daně odkázal v tomto dokumentu na čl. XII, bod 1 písm. a) *Taktického postupu k celostátní územní působnosti finančních úřadů* (č. j. 110883/16/7700-10124-011654), podle kterého je žádoucí, aby výpočet daně podle pomůcek provedlo s ohledem na zásadu hospodárnosti to územní pracoviště, které mělo provést daňovou kontrolu na základě vybrané působnosti. Samotné vydání dodatečného platebního výměru pak provedl sám správce daně (Finanční úřad pro hl. m. Prahu).
72. Na tomto postupu neshledává soud nic nepřipustného. Je zcela pochopitelné a logické, že pokud kroky k provedení daňové kontroly a s tím související úkony (např. prošetřování stížností žalobce) celou dobu prováděl Finanční úřad Vysočina v rámci vybrané

působnosti, nabízelo se dožádat tento finanční úřad i k vyčíslení daně podle pomůcek ve chvíli, kdy žalobce daňovou kontrolu neumožnil provést. Soud musí přisvědčit žalovanému, že v tomto případě byl Finanční úřad Vysočina vzhledem ke své úřední činnosti s žalobcovým případem již detailně seznámen a dožádání tak dávalo smysl z hlediska hospodárnosti, což je jedno z kritérií uvedených v § 17 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně následně do svého rozhodnutí v doměřovacím řízení převzal vyčíslení daně podle pomůcek, které provedl Finanční úřad Vysočina, pak vyplývá ze samotné podstaty institutu dožádání a soud na tomto postupu neshledává nic nezákonného. Ani skutečnost, že Finanční úřad Vysočina správce daně o dožádání nejdříve sám požádal, neshledává soud protiprávní. Soud proto musí uzavřít, že k dožádání došlo v souladu se zákonem a žalobcova námitka je nedůvodná

73. Nad rámec vypořádání této námitky soud poznamenává, že by nebyla v rozporu se zákonem ani situace, kdy by správce daně dožádal Finanční úřad Vysočina o provedení celého doměřovacího řízení, jelikož zákon výslovně připouští možnost dožádání k provedení celých dílčích řízení (kam patří podle § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2) i řízení doměřovací).

Žalobní bod č. 7: správce daně měl využít ustanovení § 80 až 84 daňového řádu

74. Žalobce kromě toho namítl, že žalovaný měl využít svých pravomocí podle ustanovení § 80 až 84 daňového řádu a místo stanovení daně podle pomůcek provést místní šetření.
75. Tato námitka je nedůvodná.
76. Jak již bylo v tomto rozsudku několikrát uvedeno, daňový řád stanovuje pro případ neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany daňového subjektu postup, podle kterého správce daně v posuzovaném případě postupoval. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020) „*nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek (...).*“ Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když po opakovaných pokusech o zahájení daňové kontroly přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Ze systematiky daňového řádu, jakož i smyslu a účelu institutu daňové kontroly plyne, že správce daně neměl povinnost provádět místní šetření podle § 80 až 84 daňového řádu, jak po něm ve své žalobě fakticky požaduje žalobce.

Závěr a náklady řízení

77. Soud došel k závěru, že jsou žalobní námitky žalobce nedůvodné a žalobu proto podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
78. O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný. Žalovanému však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto soud žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í

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). 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.

V Praze dne 18. září 2020

Mgr. Marek B e d ř i c h
předseda senátu