



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **ČKD ASSET, a.s.**, sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9, zastoupená Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem, sídlem Komenského 124, Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2020, č. j. 265/20/5200-11431-712032, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2020, č. j. 11 Af 13/2020 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „doměřující správce daně“) ze dne 17. 8. 2018, č. j. 6653324/18/2009-52523-109623, kterým byla žalobkyni podle pomůcek doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a dodatečně zrušena daňová ztráta za totožné zdaňovací

období (po změně byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 56 355 330 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 11 310 799 Kč).

[2] Žalobkyně uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daňovou ztrátu ve výši 3 973 3010 Kč. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „kontrolující správce daně“) v rámci výkonu vybrané působnosti dne 21. 10. 2016 telefonicky kontaktoval zástupce žalobkyně za účelem sjednání termínu zahájení daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období. Téhož dne byla zástupci žalobkyně zaslána písemnost oznamující termín, kdy bude daňová kontrola zahájena. Protože žalobkyně neposkytla potřebnou součinnost (a na zaslání oznámení reagovala podáním stížnosti), vydal kontrolující správce daně (po vyřízení stížnosti i následného podnětu k prošetření způsobu jejího vyřízení) dne 9. 11. 2016 pod č. j. 1690684/16/2903-60562-708774 výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Ani na základě této výzvy žalobkyně zahájení a provedení daňové kontroly neumožnila.

[3] Kontrolující správce daně v rámci výkonu vybrané působnosti požádal dne 12. 10. 2017 doměřujícího správce daně o možnost vyčíslit žalobkyni daň podle pomůcek. Doměřující správce daně předal kontrolujícímu správci daně informace dle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu a pověřil jej (ve smyslu § 17 daňového řádu) k vyčíslení daně podle pomůcek. Kontrolující správce daně vyhotovil dne 18. 5. 2018 sdělení (č. j. 1062871/18/2903-60562-603332), kterým žalobkyni informoval o výsledné výši daňové povinnosti za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 stanovené podle pomůcek. Následně dne 17. 8. 2018 doměřující správce daně vydal pod č. j. 6653324/18/2009-52523-109623 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za uvedené zdaňovací období.

[4] Proti dodatečnému platebnímu výměru se žalobkyně bránila odvoláním, o němž žalovaný rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím tak, že změnil výši dodatečně doměřené daně z příjmů právnických osob, včetně povinnosti uhradit penále. Žalovaný neshledal postup správce daně zmatečným, ani absurdním, jak žalobkyně namítala v odvolání. Měl za to, že správce daně činil kroky nezbytné k úplnému, řádnému a správnému stanovení daňové povinnosti. Rovněž konstrukce pomůcek byla dle žalovaného v daném případě založena na logickém základě. Daň stanovená tímto způsobem není dle žalovaného nepřiměřená ani iracionálně vykonstruovaná.

[5] Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Dospěl k závěru, že v předchozím řízení bylo spolehlivě prokázáno, že v posuzovaném případě nebylo možno bez provedení daňové kontroly stanovit daň dokazováním. Městský soud měl za to, že byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 (resp. § 87 odst. 5) daňového řádu. Úvahy správce daně týkající se stanovení výsledné výše daňové povinnosti městský soud pokládal za logické, srozumitelné a náležitě odůvodněné. Zároveň zdůraznil, že správce daně s ohledem na absenci důkazních prostředků (zapříčiněnou nesoučinností žalobkyně, která odmítla zpřístupnit své účetnictví) nemohl z povahy věci upravit výnosy dle požadavků žalobkyně. Dále uvedl, že pokud kroky k provedení daňové kontroly a

pokračování

s tím související úkony (včetně prošetřování stížností žalobkyně) po celou dobu prováděl kontrolující správce daně v rámci výkonu vybrané působnosti, byl také dožádán ohledně vyčíslení daně podle pomůcek. Tento postup městský soud nepovažoval za nepřipustný.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž označila za sporné, zda v jejím případě byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dle stěžovatelky může k doměření daně z moci úřední dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Městský soud však dospěl k závěru, že podmínky pro stanovení daně z moci úřední podle pomůcek byly v souzené věci naplněny, jelikož § 87 odst. 5 daňového řádu představuje výjimku z § 143 odst. 1 téhož zákona. Stěžovatelka namítala, že ve výroku dodatečného platebního výměru toto ustanovení chybí, a tedy nebylo zřejmé, že správce daně při doměření daně postupoval podle této výjimky. Městský soud rovněž nepřihlédl k obsahu správního spisu, z něhož dle stěžovatelky vyplývá, jakým způsobem správce daně přistoupil ke stanovení daně, čímž řízení zatížil vadou. Podle stěžovatelky byla daň fakticky doměřena dokazováním, resp. nepřipustnou kombinací dokazování a pomůcek.

[7] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka neumožnila zahájení a provedení daňové kontroly, a proto v projednávaném případě nebylo možné s ohledem na nedostatek důkazních prostředků stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka se mýlí v tom, že městský soud nepřihlédl k obsahu správního spisu. Nadto blíže nekonkretizovala, v čem konkrétně spatřuje rozpor mezi skutkovými okolnostmi, ze kterých vycházely daňové orgány, a obsahem správního spisu. Pokud správce daně některé z důkazních prostředků osvědčil jako pomůcku, nelze v daném případě hovořit o nepřipustném směšování pomůcek a dokazování.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku Nejvyššího správního soudu. Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského (městského) soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42). Smyslem soudního přezkumu přitom není opakovat již jednou vyřčené.

[10] V nyní podané kasační stížnosti nicméně stěžovatelka na argumentaci městského soudu konkrétně nereagovala a pouze zopakovala totožná (navíc převážně obecná) tvrzení, která uplatnila již v žalobě s tím, že některé její výtky míří pouze proti rozhodovací

činnosti žalovaného a nikoli městského soudu (viz např. námitka, jakým způsobem správce daně posuzoval pohyby na účtech).

[11] Ve vztahu k závěrům obsaženým v rozsudku městského soudu stěžovatelka uplatnila námitku nesprávného právního hodnocení, neboť se domnívala, že v posuzovaném případě nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V této souvislosti upozornila, že k doměření daně z moci úřední může dojít „pouze“ na základě výsledků daňové kontroly. Zároveň namítala, že s ohledem na množství důkazních prostředků, které daňové orgány v předchozím řízení obstaraly, měla být daň stanovena dokazováním, nikoli podle pomůcek; a současně upozornila, že daň byla nepřipustně doměřena kombinací dokazování a pomůcek.

[12] Se všemi těmito námitkami se městský soud v napadeném rozsudku podrobně a přezkoumatelně vypořádal, přičemž je neshledal důvodnými. Na str. 4 a 5 odůvodnění napadeného rozsudku městský soud popsal průběh předchozího řízení a připomněl, že stěžovatelka byla ve výzvě ze dne 9. 11. 2016 (č. j. 1690684/16/2903-60562-708774), která byla téhož dne doručena jejímu zástupci, vyzvána k umožnění zahájení daňové kontroly dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka ovšem této výzvě nevyhověla a daňovou kontrolu zahájit neumožnila. Proto kontrolující správce daně v rámci výkonu vybrané působnosti požádal doměřujícího správce daně o pověření vyčíslit stěžovatelce daň podle pomůcek, k čemuž také došlo (a stěžovatelka byla o tomto způsobu doměření daňové povinnosti informována sdělením ze dne 18. 5. 2018). Doměřující správce daně poté platebním výměrem ze dne 17. 8. 2018 doměřil stěžovatelce za uvedené zdaňovací období daň z příjmů právnických osob.

[13] Ve vztahu k takto uplatněným kasačním námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit z moci úřední. Podle odst. 3 téhož ustanovení zákona může dojít k doměření daně z moci úřední *pouze na základě výsledku daňové kontroly*.

[14] *Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván (§ 87 odst. 2 daňového řádu). Podle odst. 5 téhož ustanovení zákona platí, že 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 zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4.*

[15] Městský soud přisvědčil závěru žalovaného, že slovo „pouze“ užitě v § 143 odst. 3 daňového řádu nebylo zákonodárcem zvoleno vhodně, jelikož daňový řád na řadě míst obsahuje z tohoto pravidla výjimky. Jednu z těchto výjimek představuje i § 87 odst. 5 daňového řádu, podle kterého daňové orgány v nyní souzené věci postupovaly. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014 - 59, jakož i s přihlédnutím k zásadě součinnosti zakotvené v § 6 odst. 2 daňového řádu, tedy městský soud správně uzavřel, že stěžovatelka, která neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, byla povinna nést důsledky v podobě postupu upraveného v § 87 odst. 5 daňového řádu, tj. doměření daně za použití pomůcek. V citovaném rozsudku

pokračování

č. j. 9 Afs 38/2014 - 59, který řešil obdobný případ a od jehož závěrů Nejvyšší správní soud nemá důvod se v souzené věci odchýlit, 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 příjmů fyzických osob (...) na základě § 87 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek (...). Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu stěžovateli a považuje postup, jaký zvolil správce daně při stanovení daně dle pomůcek na základě § 87 odst. 5 daňového řádu, za správný“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplnil Nejvyšší správní soud).

[16] Náležitě se městský soud vypořádal také se stěžovatelskými námitkami, že s ohledem na množství shromážděných důkazních prostředků měl správce daně stanovit daň dokazováním a že v projednávaném případě byla daň nepřipustně stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že náležitou formulaci kasačních námitek není možné nahradit pouhou parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Stěžovatelka tak sice může v kasační stížnosti žalobní argumentaci (popř. argumentaci obsaženou v odvolání) zopakovat, např. tehdy, pokud se s ní krajský (městský) soud dostatečně nevypořádal, nebo nesouhlasí-li se skutkovým či právním posouzením. Vždy je však třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry krajského (městského) soudu pokládá za nedostatečné, resp. za nesprávné. Neučiní-li tak, je Nejvyšší správní soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti napadeného rozsudku toliko v obecné rovině, neboť v opačném případě by za stěžovatelku domýšlel, z jakých důvodů pokládá napadené soudní rozhodnutí za nesprávné (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 137/2015 - 45, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[17] V projednávaném případě městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na zjištění učiněná ze správního spisu, z nichž vyplynulo, že dne 21. 10. 2016 kontrolující správce daně zaslal stěžovatelce oznámení o zahájení daňové kontroly (č. j. 1619148/16/2903-60562-603332), v němž požadoval předložení kompletní účetní evidence (účetní doklady, hlavní knihu, knihy analytické evidence, účtový rozvrh, seznam dodavatelů, včetně DIČ, atd.). Stěžovatelka však provedení daňové kontroly neumožnila a účetnictví nepředložila. V souzené věci tak městský soud dospěl ke správnému závěru, že správce daně neměl k dispozici takové „množství důkazních prostředků“, jak tvrdila stěžovatelka (nadto bez jejich bližší specifikace), které by umožňovaly stanovit daň na základě dokazování.

[18] Pokud stěžovatelka tvrdila, že v posuzovaném případě byla daň fakticky stanovena kombinací použití pomůcek a dokazování, Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi účastníky řízení není sporné, že takový postup není možný, tj. že způsoby stanovení daně nelze vzájemně kombinovat (viz již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, jehož závěry se uplatní i za účinnosti daňového řádu).

[19] Podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí, že za pomůcky mohou sloužit zejména *a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*

[20] Městský soud poukázal na skutečnost, že pokud správce daně při stanovení daně podle pomůcek využil některé důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (např. daňové přiznání za zdaňovací období 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014), či vlastní poznatky získané při správě daní (např. úřední závěrku, údaje o pohybech na bankovních účtech nebo údaje z jiných daňových řízeních), dává tuto možnost správci daně přímo daňový řád (viz shora citovaný § 98 odst. 3). Veškeré vyjmenované listiny a poznatky, které správce daně osvědčil jako pomůcky, bylo možné v souzené věci podřadit pod konkrétní písmeno § 98 odst. 3 daňového řádu, který upravuje, co všechno může sloužit jako pomůcka. V posuzovaném případě tak městský soud dospěl ke správnému závěru, že se správce daně nepřipustného směšování způsobů stanovení daně (kombinace pomůcek a dokazování) nedopustil.

[21] Námitku, že ve výroku dodatečného platebního výměru chybí odkaz na § 87 odst. 5 daňového řádu, stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoli jí objektivně nic nebránilo tak učinit. Nejvyšší správní soud se jí proto s odkazem na § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), pro její nepřipustnost nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 9. června 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu