



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ČKD PRAHA HOLDING, a. s.**, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9, zastoupené Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem náměstí Komenského 124, Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 13948/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 7. 2020, č. j. 14 Af 25/2019 - 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina se u žalobkyně v období od 21. 10. 2016 do 12. 10. 2017 pokoušel zahájit daňovou kontrolu. Pracovníci tohoto správce daně žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce opakovaně kontaktovali, žalobkyně však zahájení daňové kontroly neumožnila. Jelikož žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly a nesplnila související důkazní povinnost, byla jí daň stanovena podle pomůcek. Finanční úřad pro Kraj Vysočina provedl na základě dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu výpočet daňové povinnosti žalobkyně podle pomůcek. V návaznosti na to vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň

z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a leden 2014 až prosinec 2014 a stanovil zákonnou povinnost uhradit penále.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví. V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně namítla, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V první části kasační stížnosti zopakovala žalobní argumentaci. Dále namítla, že správce daně měl zvolit jiný, pro stěžovatelku šetrnější postup. Správce daně mohl v zájmu ochrany stěžovatelčiných práv například doručit výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly i stěžovatelce samotné, nejen jejímu zástupci. Zahájení daňové kontroly si správce daně rovněž mohl vymoci jinými zákonnými prostředky – v této souvislosti stěžovatelka zmínila pořádkovou pokutu a místní šetření.

[4] Podle stěžovatelky správci daně chybně použili ustanovení týkající se institutu dožádání, čímž porušili zákaz svévole při výkonu veřejné moci. Stanovení daně podle pomůcek nespadá do vybrané působnosti, proto je místně příslušným obecný finanční úřad, tedy Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Tvrzení městského soudu o hospodárnosti zvoleného postupu podle stěžovatelky neobstojí. Postup označený jako „vyčíslení daně“ navíc nelze provést formou dožádání, neboť nemá znaky konkrétního úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu ve smyslu § 17 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stanovení daně představuje závěrečnou fázi daňového řízení. Pomůcky nejsou důkazem, při jejich hodnocení jsou však na správce daně kladeny obdobné požadavky jako na hodnocení důkazů. Předmětem dožádání může být např. opatřování důkazů, resp. pomůcek, nikoli však jejich hodnocení. V této závěrečné fázi daňového řízení je správce daně povinen postupovat v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, přičemž takovou činnost nelze dožádat. Městský soud měl posoudit postup obou správců daně jako porušení zásady legality. Jelikož tak neučinil, bylo řízení před soudem zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

[5] Stěžovatelka dále namítla, že správci daně při stanovení daně použili kombinaci dvou způsobů, a sice stanovení daně za užití pomůcek a stanovení daně dokazováním. Správce daně nemohl stanovit základ daně podle pomůcek a následně jej upravovat o konkrétní částky, které neměl za prokázané. Kromě toho správce daně při stanovení daně nevzal v potaz skutečnosti, které mu byly známy z jeho úřední povinnosti a které pro účely jiného řízení osvědčil. Nebyl tak naplněn požadavek, aby se daň stanovená podle pomůcek co nejvíce blížila skutečnosti.

[6] Žalovaný se podrobně vyjádřil ke všem námitkám stěžovatelky. Zdůraznil, že pořádková pokuta by se neměla uplatnit při snaze o zahájení daňové kontroly, neboť na tuto situaci výslovně pamatuje § 87 daňového řádu. Dále dodal, že Finanční úřad pro kraj Vysočina byl oprávněn obstarat si pomůcky podle § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 písm.

pokračování

a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, které byl pak následně oprávněn hodnotit na základě institutu dožádání. Stěžovatelka nepředložila úplné a správné účetnictví, evidenci pro účely daně z přidané hodnoty ani kompletní soubor daňových dokladů. Při stanovení daně proto správce daně použil pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, tedy důkazní prostředky, které správce daně nepochybnil, a vlastní poznatky získané při správě daní. Stěžovatelka nadto blíže nespecifikovala skutečnosti, které podle jejího názoru byly správci daně známy z jeho úřední povinnosti a které nevzal v potaz.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podle § 87 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, „*neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván*“.

[10] Podle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném 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 zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4*“.

[11] Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu, „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem*“. Podle § 98 odst. 3 písm. a) téhož zákona jsou pomůckami mj. „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny*“.

[12] Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o Finanční správě „*finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky*“. Podle § 10 odst. 4 téhož zákona „*vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní*“.

[13] K výzvě k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu může správce daně přistoupit teprve poté, co je z konání nebo naopak z nekonání daňového subjektu patrné, že zahájení daňové kontroly neumožní. Postup podle § 87 odst. 2 daňového řádu je proto namístě tam, kde je nepochybné, že se daňový subjekt snaží daňové kontrole vyhnout, ztížit její zahájení, aby nemohla být vůbec provedena, aby její zahájení oddálil a dosáhl případné prekluze daňové povinnosti, či z jiných obdobných důvodů, které odporují zásadám rychlosti a hospodárnosti řízení. Výzva k zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu bude namístě i tam, kde je daňový subjekt zcela

nekontaktní nebo neposkytuje správci daně ani základní míru součinnosti. Právě pro tyto případy zákonodárce upravil podmínky, za nichž je možno stanovit daň podle pomůcek, resp. není-li ani to možné, jejím sjednáním. Při splnění těchto podmínek lze tudíž ustoupit od stanovení daně dokazováním, které má jinak při správě daní přednost. V případech uvedených obstrukcí daňového subjektu je totiž nepravděpodobné, že by správce daně mohl účinným způsobem dosáhnout účelu správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40).

[14] Z jednání stěžovatelky v posuzované věci přitom bylo zjevné, že se snažila vyhnout daňové kontrole a se správcem daně nespolupracovala ani na základní úrovni (srov. rozsáhlý výčet aktivit správce daně v bodě 26 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se ztotožnil s městským soudem v tom, že stěžovatelka dlouhodobě záměrně odmítala zahájení daňové kontroly, aniž by sdělila závažné důvody, které by jejímu zahájení bránily. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že správce daně je oprávněn podle § 247 odst. 2 daňového řádu uložit pořádkovou pokutu a jejím prostřednictvím se pokusit vynutit zahájení daňové kontroly. Na tyto situace však pamatuje § 87 odst. 5 daňového řádu, v němž upravený postup vede ke stanovení daně přímo, nikoliv skrze uložení opatření sankční povahy. S argumentací stěžovatelky ohledně alternativních způsobů vedoucích k zahájení daňové kontroly se městský soud řádně vypořádal a zdůvodnil, proč nebylo namístě, aby správce daně za tímto účelem uložil pořádkovou pokutu. S jeho závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Byly tedy splněny podmínky pro postup podle § 87 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném pro posuzovanou věc. Stejně tak nebylo nutné, aby správce daně doručoval výzvu k zahájení daňové kontroly i stěžovatelce samotné, neboť se nejedná o úkon, který musí vykonat osobně adresát doručované písemnosti podle § 41 odst. 2 daňového řádu. Daňová kontrola nemusí být nutně zahajována za přítomnosti statutárního orgánu kontrolované právnické osoby (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2006, č. j. 2 Afs 45/2005 - 50, č. 892/2006 Sb. NSS, ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Daňový subjekt může využít svého práva být přítomen daňové kontrole, nejedná se však o jeho povinnost.

[15] Další kasační námitka se týká využití dožádání za účelem obstarání pomůcek a jejich hodnocení. Ze správního spisu vyplývá, že k vedení nalézacího řízení a stanovení daně byl místně příslušný Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Finanční úřad pro Kraj Vysočina byl příslušným správcem daně k provedení daňové kontroly na základě vybrané působnosti ve smyslu zákona o finanční správě. Místně příslušný správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu) následně dožádal jiného věcně příslušného správce daně téhož stupně (Finanční úřad pro Kraj Vysočina) k vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení žalobkyně s tímto vyčíslením (č. l. 85 správního spisu). Stalo se tak proto, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina byl s daným případem seznámen a disponoval nutnými informacemi, neboť dříve činil kroky k zahájení daňové kontroly a další úkony (prošetření souvisejících stížností). Tento postup považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem za hospodárnější a efektivnější. Finanční úřad pro hlavní město Prahu poté vydal dodatečné platební výměry, jimiž stěžovatelce doměřil daň z přidané hodnoty.

[16] Problematikou vybrané působnosti se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017 - 34. Zde konstatoval, že vybranou působnost

pokračování

může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Odmítl přitom námitku stěžovatelky, že zákonná úprava má za následek, že vůči daňovému subjektu mohou daňovou kontrolu vykonávat všechny finanční úřady v České republice současně, neboť kolizi místní příslušnosti více finančních úřadů při výkonu kontrolní činnosti řeší a souběžné provádění daňové kontroly se stejným předmětem více finančními úřady jednoznačně vylučuje § 12 odst. 3 zákona o finanční správě. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se přitom aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů, nikoliv na jejich působnost vybranou.

[17] V rámci výkonu vybrané působnosti se Finanční úřad pro Kraj Vysočina opakovaně neúspěšně pokoušel o zahájení daňové kontroly. Ze správního spisu je patrné, že tento správce daně poté vyhledával informace, o čemž svědčí řada výzev k poskytnutí informací, výzev k součinnosti třetích osob, žádostí a souvisejících odpovědí. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatelky, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina nebyl dožádán k obstarání pomůcek, neboť pomůcky obstarával v rámci vybrané působnosti a nikoliv v rámci institutu dožádání. Vyhledání pomůcek je třeba považovat za vyhledávací činnost při správě daní, která je svým charakterem vybranou působností vykonávanou finančními úřady na celém území České republiky [srov. § 10 odst. 4 písm. a) zákona o finanční správě]. Finanční úřad pro hlavní město Prahu poté dožádal Finanční úřad pro Kraj Vysočina k vyčíslení (nikoliv tedy stanovení) daně podle pomůcek a seznámení stěžovatelky s tímto vyčíslením. Informace získané během vyhledávací činnosti při správě daní v mezích vybrané působnosti Finanční úřad pro Kraj Vysočina následně využil jako pomůcky, a nemusel proto být Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dožádán k jejich obstarání.

[18] Zákonem č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, byla do zákona o finanční správě doplněna mj. druhá věta § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4, které se týkají institutu vybrané působnosti. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 243/2016 Sb. platí, že vybraná působnost finančního úřadu zahrnuje pouze provádění kontrolních postupů a vyhledávací činnosti, nikoliv pravomoc k vedení nalézacího či jiného řízení při správě daní jako celku. Vedení tohoto řízení, zejména pak stanovení daně na základě zjištění vzešlých z provedení uvedených postupů, je v působnosti správce daně, jehož místní příslušnost je určena obecnými pravidly místní příslušnosti. Zavedení celostátní územní působnosti finančních úřadů v případě vybrané působnosti lze kombinovat s institutem dožádání podle § 17 daňového řádu. Podle okolností totiž může být žádoucí, aby dokazování nebo vyčíslení daně provedl finanční úřad, který provádí kontrolní postupy. Daň jako takovou však nadále vydáním platebního výměru stanoví finanční úřad místně příslušný podle obecných pravidel. Finanční úřad, který provádí kontrolní postupy (např. u ostatních daňových subjektů v rámci řetězce daně z přidané hodnoty), by v těchto případech měl mít možnost rovněž dokazovat, popřípadě vyčíslit (nikoliv ale stanovit) daň podle pomůcek na základě odpovídajícím způsobem formulovaného dožádání (Krupičková, L., Trubač, O. *Zákon o Finanční správě České republiky. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, komentář k § 10). Nejvyšší správní soud dodává, že v mezích vybrané působnosti lze provádět několik postupů týkajících se téhož daňového subjektu (např. daňových kontrol) souběžně, přičemž na podkladě výsledků těchto dílčích postupů poté místně příslušný správce daně stanoví daň.

[19] Způsob, kterým správci daně postupovali v nyní posuzované věci, přitom odpovídá výkladu obsaženému v důvodové zprávě k citované novele zákona o finanční správě. Finanční úřad pro Kraj Vysočina nejprve v rámci vyhledávací činnosti na základě vybrané působnosti obstaral pomůcky a poté na základě dožádání daň podle pomůcek vyčíslil, přičemž použité pomůcky vyhodnotil. Vyčíslení daně na základě pomůcek a seznámení stěžovatelky s jeho výsledkem již nespadá do rozsahu § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, proto byl za tímto účelem použit institut dožádání. Samotné stanovení daně dodatečnými platebními výměry pak provedl místně příslušný správce daně. V této souvislosti je potřeba upozornit, že vyčíslení a stanovení daně není totéž, jak se stěžovatelka domnívá. Stěžovatelka současně nenamítla, že by se Finanční úřad pro hlavní město Prahu řídil vyčíslením daně podle pomůcek provedeným dožádaným správcem daně, aniž by provedl vlastní úvahu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že za správné stanovení daně odpovídá místně příslušný správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019 - 75). Ten proto není vázán vyčíslením daně provedeným jiným správcem daně na základě dožádání (eventuálně v kombinaci s postupem podle § 10 odst. 4 zákona o finanční správě, který předcházel dožádání), nýbrž je oprávněn provést vlastní, odlišné hodnocení, shledá-li tento postup potřebným.

[20] S výše posuzovanou kasační námitkou souvisí také další tvrzení, že v případě stěžovatelky došlo k nepřipustnému stanovení daně zčásti podle pomůcek a zčásti dokazováním. Pomůckami mohou být mj. nezpochybněné důkazy o jednotlivostech či dílčích aktivitách daňového subjektu, nikoliv však soubor důkazů, který by dával obraz o celé daňové povinnosti. Správce daně tedy může při stanovení daně s použitím pomůcek použít také dílčí důkaz o daňové povinnosti, který získá od samotného daňového subjektu (Baxa, J. In: Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, komentář k § 98). Ostatně přímo z § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu plyne, že správce daně může jako pomůcku využít důkazní prostředek, který nezpochybnil. Finanční úřad pro hlavní město Prahu přitom uvedl, které z důkazních prostředků zpochybnil, a tudíž nepoužil jako pomůcku. Tvrdí-li stěžovatelka, že správce daně nevzal v potaz skutečnosti, které mu byly známy z jeho úřední povinnosti, jedná se o zcela obecné tvrzení, které stěžovatelka nijak nespecifikovala. Jak uvedl městský soud, bylo čistě na žalobkyni, zda se rozhodne daňové kontroly účastnit a navrhopat důkazy k prokázání skutečné výše své daňové povinnosti. Pokud tak neučinila, správci daně nezbylo než daň stanovit bez její součinnosti a vyjít z pomůcek, které si sám za účelem stanovení daně opatřil. Nejvyšší správní soud se tedy i v tomto ohledu ztotožnil s posouzením městského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatelka ve věci neměla úspěch a žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. srpna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně
senátu