



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **ČKD PRAHA HOLDING, a. s.**, IČO 000 01 813
sídlem Kolbenova 38, 190 00 Praha 9
zastoupena JUDr. Jiřím Bönischem, advokátem
sídlem Ječná 29, 621 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2019, č. j. 13948/19/5300-21445-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo její odvolání proti čtrnácti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

jen „správce daně Praha“) ze dne 26. 4. 2018. Dodatečnými platebními výměry správce daně Praha podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil podle pomůcek žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a leden 2014 až prosinec 2014 a stanovil zákonnou povinnost uhradit penále.

2. Ze správního spis k dané věci vyplynulo, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně Vysočina“) se dne 21. 10. 2016 pokusil telefonicky sjednat termín zahájení daňové kontroly se zástupcem žalobkyně, o čemž byl sepsán úřední záznam č. j. 1618823/16/2903-60562-602844. Termín sjednán nebyl, neboť zástupce žalobkyně odmítl zahájení daňové kontroly správcem daně Vysočina. Dne 21. 10. 2016 zaslal správce daně Vysočina žalobkyni oznámení o zahájení daňové kontroly, na což zástupce žalobkyně reagoval písemností ze dne 25. 10. 2016, v níž mimo jiné namítl místní nepřislusnost Finančního úřadu pro Kraj Vysočina. Správce daně Vysočina posoudil toto podání jako stížnost.
3. Dne 31. 10. 2016 zaslal správce daně Vysočina žalobkyni Vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti, v němž ji informoval, že stížnost byla shledána nedůvodnou, neboť správce daně Vysočina byl k provedení kontroly oprávněn na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“). Dne 2. 11. 2016 se pracovníci správce daně Vysočina dostavili na územní pracoviště pro Prahu 9, aby zahájili daňovou kontrolu u žalobkyně v souladu s oznámením ze dne 21. 10. 2016. Zástupce žalobkyně se však na místo nedostavil a poté, co jej pracovníci telefonicky kontaktovali, sdělil, že daňovou kontrolu je oprávněn provádět pouze Finanční úřad pro hlavní město Prahu. O neúspěšném pokusu zahájit daňovou kontrolu byl dne 3. 11. 2016 sepsán úřední záznam.
4. Dne 9. 11. 2016 správce daně Vysočina zaslal žalobkyni výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu, v níž vyzval žalobkyni, aby ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy sdělila den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Dne 20. 2. 2017 správce daně Vysočina zaslal písemnost nazvanou „Termín zahájení daňové kontroly“, v níž upozornil žalobkyni, že neplní svou zákonnou povinnost, a žádal, aby obratem sdělila den a hodinu, kdy je připravena k jejímu zahájení. Dne 9. 3. 2017 žalobkyně podala zásahovou žalobu, prostřednictvím níž se domáhala, aby soud určil, že postupy správce daně Vysočina jsou nezákonné, a aby je do budoucna zakázal. Žalobu zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61. Dne 20. 7. 2017 správce daně Vysočina znovu telefonicky kontaktoval zástupce žalobkyně, který však zahájení daňové kontroly odmítl a sdělil, že proti rozsudku Krajského soudu v Brně podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017-28.
5. Dne 12. 10. 2017 se pracovníci správce daně Vysočina osobně dostavili na adresu bývalého sídla žalobkyně, kde byl přítomen její zástupce, a požadovali, aby byl sepsán protokol o ústním jednání, a tím zahájena daňová kontrola. Zástupce žalobkyně však takto postupovat odmítl.
6. Jelikož žalobkyně neumožnila zahájení daňové kontroly a v souvislosti s tím nesplnila svou důkazní povinnost, bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně Vysočina na základě dožádání správce daně Praha ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1522846/18/2009-52523-109623, provedl výpočet daňové povinnosti žalobkyně ve věci daně z přidané

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

hodnoty za zdaňovací období říjen 2013, listopad 2013 a leden 2014 až prosinec 2014 podle pomůcek, o čemž sepsal úřední záznam ze dne 3. 5. 2018. V návaznosti na to vydal správce daně Praha dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a stanovil zákonnou povinnost uhradit penále.

7. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění uvedl, že v daném případě byly splněny kumulativní podmínky dle § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně za použití pomůcek, protože žalobkyně opakovaně odmítla umožnit zahájení daňové kontroly, nezačala plnit ani svou povinnost důkazní a nepředložila správci daně Vysočina důkazní prostředky v podobě účetnictví, evidencí vedených pro účely daně z přidané hodnoty a daňových dokladů za příslušná zdaňovací období. Uvedené základní důkazní prostředky správce daně Vysočina v průběhu řízení nezískal ani od jiných subjektů, takže nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Dožádaný správce daně Vysočina rovněž provedl řádně výpočet daně, přičemž vycházel primárně ze sestavy pohybu na účtech za rok 2013, dále z neúplných soupisů vydaných a přijatých faktur za roky 2013 a 2014, z bankovních výpisů za roky 2013 a 2014 a z písemností uveřejněných v obchodním rejstříku. Správce daně Vysočina některé daňové doklady z výpočtu vyloučil s ohledem na pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti a dále vyloučil přijatá zdanitelná plnění, u kterých nebyl schopen ověřit, zda je vystavili plátcí daně z přidané hodnoty. Správce daně Vysočina proto postupoval v souladu se svým výslovným zákonným oprávněním uvedeným v § 87 odst. 5 daňového řádu a na základě dožádání daň vypočetl podle pomůcek.

II. Obsah žaloby

8. Žalobkyně v žalobě uvádí, že stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu je krajní způsob, který lze využít jen tehdy, pokud není možné daň stanovit dokazováním. Zástupce žalobkyně v rámci daňového řízení setrval namítal, že správce daně Vysočina není místně příslušný pro zahájení kontroly, ovšem žalobkyně o tomto jednání svého zástupce nebyla informována. V opačném případě by učinila vše potřebné pro zahájení daňové kontroly. Zástupce žalobkyně tedy nejednal v souladu se zájmy žalobkyně a v takovém případě měl správce daně Vysočina doručovat písemnosti přímo žalobkyni.
9. Správce daně Vysočina dne 21. 10. 2016 oznámil zmocněnci žalobkyně den zahájení daňové kontroly, aniž jej zároveň poučil, z čeho odvozuje svou pravomoc takto činit. Dle žalobkyně tato skutečnost zásadně poznamenala průběh daňového řízení, neboť lze předpokládat, že při počátečním řádném poučení by byla daňová kontrola zahájena. Správce daně Vysočina rovněž mohl zvolit alternativní postup a namísto stanovení daně podle pomůcek mohl žalobkyni uložit např. pořádkovou pokutu. Postup správce daně Vysočina byl zatížen přepjatým formalismem, neboť stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 87 odst. 5 daňového řádu je pouze jeho právem, nikoli povinností.
10. Žalobkyně namítá, že stanovení daně nemá charakter vybrané působnosti ve smyslu zákona o finanční správě, a proto byl k doměření daně příslušný správce daně Praha. Správce daně Vysočina ve sdělení ze dne 3. 5. 2018 o výsledku stanovení daňové povinnosti operuje s pomůckami a důkazy, které si sám opatřil, ovšem k provedení těchto úkonů nebyl dožádán příslušným správcem daně, jeho postup byl proto nezákonný. Tento nedostatek nemohl být zhojen přípisem správce daně Praha ze dne 28. 2. 2018, kterým byl správce daně Vysočina dožádán, aby provedl výpočet daňové povinnosti. Uvedené platí

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

tím spíše, že dožádání bylo provedeno dne 28. 2. 2018 a daň byla stanovena dne 3. 5. 2018, přičemž je fyzicky nemožné, aby sdělení o výsledku stanovení daňové povinnosti čítající 64 stran bylo vypracováno v rámci čtyř dnů. Dle žalobkyně nebyly splněny podmínky stanovené v § 17 odst. 1 daňového řádu pro dožádání, neboť vyčíslení daně není natolik obtížné, aby je nemohl provést místně příslušný správce daně. Jestliže si pomůcky obstaral a následně vyhodnotil nepřislušný finanční úřad, dodatečné platební výměry jsou založeny na zjištěních získaných nezákonným způsobem.

11. Žalobkyně je přesvědčena, že nebyla splněna ani druhá podmínka dle § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť v řešeném případě bylo možné stanovit daň dokazováním s ohledem na množství opatřených důkazních prostředků. Správce daně Vysočina rovněž stanovil daň kombinací dokazování a pomůcek, neboť nejprve stanovil základ daně prostřednictvím pomůcek a následně ho navýšil o konkrétní částku neprokázaných výdajů. Tento postup je nepřipustný, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 34/2006-99.
12. Žalobkyně žádá, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že se správce daně Vysočina od října 2016 do října 2017 pokoušel u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu, ovšem bezvýsledně. Daňová kontrola tedy nebyla zahájena a žalobkyně ani nepředložila základní důkazní prostředky a neunesla své prvotní důkazní břemeno. Byly tedy splněny podmínky pro postup dle § 98 odst. 1 daňového řádu. K zahájení daňové kontroly byl příslušný správce daně Vysočina na základě speciální právní úpravy stanovené v zákoně o finanční správě. K vedení nalézacího řízení byl příslušný správce daně Praha, správce daně Vysočina proto vyčíslil daň podle pomůcek na základě institutu dožádání. Je zcela logické, že pokud byl tento správce daně dožádán k vyčíslení daně podle pomůcek, příslušné pomůcky si musel rovněž opatřit. Přitom vyhledání pomůcek je třeba považovat rovněž za činnost spadající do vybrané působnosti, kterou mohou v souladu se zákonem o finanční správě vykonávat finanční úřady na území celé České republiky.
14. Žalovaný zdůrazňuje, že není nikterak oprávněn hodnotit činnost zástupce žalobkyně, tato možnost náleží pouze zastoupenému. Tvzení žalobkyně, že nebyla informována o krocích svého zástupce, je nadto nepodložené. Žalovaný odmítá, že nezahájení daňové kontroly bylo zapříčiněno nedostatečným poučením správce daně Vysočina, neboť správce daně nemá poučovací povinnost, a navíc stížnost žalobkyně ohledně místní nepřislušnosti byla vyřízena ještě před určeným datem zahájení daňové kontroly (2. 11. 2016). Správce daně Vysočina pro zahájení daňové kontroly učinil více, než po něm požaduje zákon, a proto byl s ohledem na znění § 87 odst. 5 daňového řádu a komentářovou literaturu k tomuto ustanovení oprávněn stanovit daň podle pomůcek, nikoliv užít jiné postupy (např. pořádkovou pokutu). Žalobkyně se rovněž mylí, pokud tvrdí, že správce daně Vysočina měl k vyčíslení daně pouze čtyři dny, neboť dožádání bylo provedeno dne 28. 2. 2018 a daň byla vyčíslena dne 3. 5. 2018, tedy po více než dvou měsících.
15. V řešeném případě nebylo možné stanovit daň prostřednictvím dokazování, neboť žalobkyně nesplnila svou primární důkazní povinnost a nezbytné důkazní prostředky nebyly získány ani od jiných subjektů. Správce daně Vysočina při vyčíslení daně aplikoval pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, tedy důkazní prostředky,

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

které nebyly zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní. Některé daňové doklady z výpočtu vyloučil s ohledem na své pochybnosti ohledně jejich věrohodnosti. Své závěry správce daně Vysočina řádně odůvodnil. Způsob stanovení daně, kdy správce daně nemá k dispozici ani základní důkazní prostředky nelze označit za dokazování.

16. Žalovaný žádá, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

17. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání postupem podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci takový postup soudu akceptovali.
18. Soud dle § 75 s. ř. s. přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu „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“.
20. Podle § 98 odst. 1 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“.
21. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu „pomůckami jsou 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“.
22. Dle § 17 odst. 1 daňového řádu „místně příslušný správce daně může 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 obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec“.
23. Dle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o finanční správě „Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky“.
24. Dle § 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“.
25. Základem sporu mezi stranami je otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Přitom je v zásadě nesporné, že správce daně Vysočina postupoval v souladu s § 87 odst. 5 daňového řádu a daň vyčíslil podle pomůcek, neboť žalobkyně nesplnila svou povinnost umožnit zahájení daňové kontroly. Žalobkyně se však domnívá, že postup správce daně Vysočina vykazoval znaky přepjatého formalismu, neboť bylo možno zvolit alternativní postup, který by méně zasáhl do práv žalobkyně. S tímto tvrzením soud nesouhlasí.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

26. Z obsahu správního spisu v řešené věci vyplynulo, že správce daně Vysočina se snažil u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu v období téměř jednoho roku, od 21. 10. 2016 do 12. 10. 2017. Pracovníci správce daně Vysočina žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce opakovaně kontaktovali, a to jak neformálně (prostřednictvím telefonu), tak rovněž formálními písemnostmi (srov. přípis nazvaný Termín zahájení daňové kontroly ze dne 20. 2. 2017), včetně výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly vydané ve smyslu § 87 odst. 2 a 3 daňového řádu (srov. výzvu ze dne 9. 11. 2016). Žalobkyně však zahájení daňové kontroly neumožnila, a to ani v případě, kdy se pracovníci správce daně Vysočina dostavili k zástupci žalobkyně na bývalou adresu jejího sídla. Zároveň je patrné, že správce daně Vysočina se pokoušel zahájit daňovou kontrolu i po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě ze dne 9. 11. 2016 a rovněž vyčkával na vydání rozsudku Krajského soudu v Brně po podání zásahové žaloby, ačkoliv mu takovou povinnost žádný zákon neukládá. Správce daně Vysočina tedy učinil pro řádné zahájení daňové kontroly více, než po něm zákon požaduje, a poskytl žalobkyni mnoho příležitostí, aby sdělila, kdy je připravena k jejímu zahájení. Postup správce daně Vysočina tedy jistě není možné označit za formalistický.
27. Stejně nedůvodnou hodnotí soud námitku, dle níž k zahájení daňové kontroly nedošlo s ohledem na postup zástupce žalobkyně, o němž žalobkyně nebyla informována. Předně je třeba zdůraznit, že je zcela na daňovém subjektu, zda se v daňovém řízení nechá zastupovat a jakého zástupce si zvolí. Pokud tak však učiní, správce daně je povinen postupovat v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu upravujícími institut zastoupení a mj. doručovat pouze zástupci daňového subjektu v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu. Jak již vhodně poukázal žalovaný, správce daně není oprávněn jakkoliv hodnotit činnost zástupce daňového subjektu a zvažovat, zda postupuje v souladu se zájmy daňového subjektu. Tato možnost připadá výhradně zastoupenému, který svému zástupci uděluje pokyny a v případě, že zástupce svou činnost vykonává neuspokojivě, má možnost zmocnění odvolat. Soud rovněž v souladu s žalovaným podotýká, že tvrzení žalobkyně ohledně její nevědomosti je zcela nepodložené a nadto se nejeví příliš věrohodně, neboť zástupce činil jménem žalobkyně mnoho úkonů včetně podání zásahové žaloby a kasační stížnosti, u čehož lze předpokládat, že zástupce podání těchto žalob konzultoval se zastoupeným.
28. Jako účelovou pak soud hodnotí námitku, že daňová kontrola by byla pravděpodobně zahájena, pokud by správce daně Vysočina žalobkyni řádně poučil, z čeho odvozuje svou kompetenci zahájit a vést daňovou kontrolu. Je totiž třeba zdůraznit, že žalobkyně byla v tomto směru mnohokrát poučena, a to poprvé již ve vyrozumění stěžovatele o vyřízení stížnosti, které jí bylo doručeno dne 31. 10. 2016. Toto datum přitom předcházelo avizovanému dni zahájení daňové kontroly, který byl v oznámení o zahájení daňové kontroly stanoven na 2. 11. 2016. Žalobkyně na svém názoru setrvala i po doručení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 9. 11. 2016 a dokonce i poté, co se k dané otázce vyjádřil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61. Nadto je třeba podotknout, že se nejednalo o jakkoliv spornou či komplikovanou právní otázku, neboť příslušnost pro vedení daňové kontroly na celém území České republiky vyplývá pro všechny finanční úřady přímo z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o finanční správě.
29. Z výše uvedeného má soud za prokázané, že žalobkyně vědomě a dlouhodobě odmítala zahájení daňové kontroly, čímž nesplnila svou zákonnou povinnost stanovenou v § 86 odst. 1 daňového řádu. Zároveň po vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ve

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu nesdělila závažné důvody, které by bránily zahájení kontroly, ale naopak její zahájení výslovně odmítla. Za této situace tedy správce daně Vysočina postupoval zcela v souladu se svým oprávněním stanoveným v § 87 odst. 5 daňového řádu a daň vyčíslil na základě dožádání podle pomůcek. Soud se rovněž nedomnívá, že v daném případě bylo na místě uložit žalobkyni pořádkovou pokutu, a tím vymáhat zahájení daňové kontroly. Je pravdou, že podle § 247 odst. 2 daňového řádu může správce daně uložit pokutu tomu, kdo závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že bez dostatečné omluvy nevyhoví ve stanovené lhůtě výzvě ke splnění procesní povinnosti nepeněžité povahy, která mu byla stanovena zákonem nebo správcem daně. Jedná se však o obecné pravidlo, které se neužije v případě, kdy daňový řád stanoví odlišný postup. Tímto speciálním ustanovením je i § 87 odst. 5 daňového řádu, který se užije v případě, kdy daňový subjekt ani na výzvu správce daně neumožní zahájit daňovou kontrolu; následkem takového jednání daňového subjektu je možnost stanovení daně podle pomůcek, nikoliv uložení pořádkové pokuty.

30. Soud shrnuje, že v řešeném případě byla bez všech pochyb splněna první podmínka stanovená v § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost umožnit správci daně Vysočina zahájení daňové kontroly. Ohledně druhé podmínky, tedy zda nebylo možné daň stanovit na základě dokazování, soud uvádí následující.
31. Obecně platí, že v případě nesplnění povinností spojených s dokazováním je jedním z možných důsledků stanovení daně pomůckami, ovšem pouze ze předpokladu, že porušení povinností je takového rázu, že daň již nelze dokazováním stanovit. Tak tomu bude zejména v situaci, kdy daňový subjekt nesplní svou základní povinnost stanovenou v § 92 daňového řádu, tedy neunese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, a dále pak tehdy, kdy jsou důkazní prostředky sice předloženy, ovšem jejich podstatná část je zpochybněna (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Důkazními prostředky budou zejména povinné evidence ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, v případě daně z přidané hodnoty pak účetnictví, daňové doklady a evidence pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
32. Jak soud uvedl výše, v řešeném případě žalobkyně odmítla umožnit zahájení daňové kontroly, a to i v reakci na výzvu vydanou ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Tímto postupem zároveň odmítla plnit svou důkazní povinnost zakotvenou v § 92 odst. 3 daňového řádu a nepředložila správci daně Vysočina důkazní prostředky v podobě daňových dokladů, účetnictví a evidencí vedených pro účely daně z přidané hodnoty. Přitom se jedná o základní důkazní prostředky, bez jejichž předložení daňový subjekt neunes své prvotní důkazní břemeno. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že správci daně Vysočina se nepodařilo získat kompletní soubor těchto důkazních prostředků ani od jiných subjektů, neboť disponoval pouze částí daňových a účetních dokladů za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 a 2014. Soud je proto přesvědčen, že správce daně Vysočina nepochybil, když za této situace stanovil daň na základě pomůcek a nikoliv dokazováním postupem dle § 92 daňového řádu. Uvedené platí tím spíše, že žalobkyně svým postojem dala jednoznačně najevo, že se stanovení daně pomocí dokazování nehodlá účastnit, neboť do značné míry obstrukčně odmítala v období více než jednoho roku zahájení daňové kontroly. Přitom právě daňová kontrola by vytvořila prostor pro uplatnění všech důkazních prostředků, čímž by žalobkyně měla v souladu se zásadou spolupráce

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

vymezenou v § 6 odst. 2 daňového řádu možnost přispět ke správnému zjištění a stanovení daně. Tvrzení, že žalobkyně postupem správce daně Vysočina byla zkrácena na svém právu účastnit se dokazování a navrhopat důkazní prostředky, se tak v tomto kontextu jeví jako účelové.

33. Správce daně Vysočina v řešeném případě použil pomůcky vymezené v § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, tedy důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a dále pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu, tj. vlastní poznatky získané při správě daní. Konkrétně se jednalo o Sestavu pohybu na účtech dokladově od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, část daňových a účetních dokladů za jednotlivá zdaňovací období roku 2013 a 2014 včetně smluvních dokumentů, dále část účetnictví z roku 2013 a 2014 a vybrané protokoly z výslechu svědků (dodavatelů žalobkyně) z jiných daňových řízení. Tyto pomůcky správce daně Vysočina opatřil na základě postoupení informací od Generálního finančního ředitelství a Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Dále pak správce daně Vysočina získal z veřejně přístupné Sbírky listin obchodního rejstříku Zprávu o ověření účetní závěrky a výroční zprávu k datu 31. 12. 2013 a Zprávu o ověření účetní závěrky a výroční zprávu k datu 30. 11. 2014.
34. Soud se nedomnívá, že správce daně Vysočina pochybil při vyčíslení daně na základě opatřených pomůcek. Je totiž třeba zdůraznit, že v souladu s výslovným zněním § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu je správce daně oprávněn užít jako pomůcku i opatřené důkazní prostředky, pokud je však s ohledem na další zjištění nezpochybní. Správce daně Vysočina v tomto smyslu mohl ke stanovení daně užít pouze část získaných důkazních prostředků, neboť se mu pouze na základě vlastních zjištění nepodařilo ověřit, že některé z daňových dokladů vystavili plátcí daně z přidané hodnoty, a rovněž vyloučil některé daňové doklady, o jejichž věrohodnosti panovaly pochybnosti. Vzhledem k tomu, že tyto důkazní prostředky byly zpochybněny, nemohly být osvědčeny jako pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Soud i na tomto místě považuje za nutné zdůraznit, že bylo čistě na žalobkyni, zda se rozhodne daňové kontroly, resp. dokazování v daňovém řízení, účastnit a navrhopat důkazy k prokázání skutečné výše své daňové povinnosti. Pokud tak neučinila, správci daně Vysočina nezbylo než daň stanovit bez součinnosti s žalobkyní a vyjít výhradně z pomůcek, které si sám za účelem stanovení daně opatřil.
35. Soud shrnuje, že v řešeném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobkyně svým postojem jednoznačně odmítla zahájení daňové kontroly i účast na ní, dožádaný správce daně Vysočina tedy řádně postupoval dle § 87 odst. 5 daňového řádu a daň vyčíslil podle pomůcek, neboť s ohledem na postoj žalobkyně nebylo možné předpokládat, že účelu správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), bude možné dosáhnout na základě dokazování.
36. Konečně soud neshledal vadu řízení ani v tvrzené místní nepřislušnosti správce daně Vysočina. Je nepochybné, že k vedení nalézacího řízení a vyčíslení daně byl místně příslušný správce daně Praha. Ten také vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň. Správce daně Vysočina byl v souladu s § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o finanční správě příslušným správcem daně k provádění vyhledávací činnosti při správě daní a k provedení daňové kontroly. Pokud tedy v průběhu řízení opatřil pomůcky pro stanovení daně, postupoval zcela v souladu se svou zákonem vymezenou kompetencí, neboť vyhledání pomůcek je třeba považovat za vyhledávací činnost, která je svým charakterem vybranou působností vykonávanou finančními úřady na celém území České republiky.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

37. Správce daně Vysočina dále provedl vyčíslení daně podle pomůcek, a to na základě institut dožádání ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení místně příslušný správce daně může 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 obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Soud je přitom přesvědčen, že pro takový postup byly splněny zákonné podmínky. V řešeném případě místně příslušný správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Praha) dožádal jiného věcně příslušného správce daně téhož stupně (Finanční úřad pro Kraj Vysočina) k provedení konkrétních úkonů, a to vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení žalobkyně s tímto vyčíslením. Tento postup byl přitom jednoznačně hospodárnější, neboť správce daně Vysočina byl s daným případem seznámen a disponoval nutnými informacemi s ohledem na skutečnost, že činil kroky k zahájení daňové kontroly a další související úkony (prošetření stížností žalobkyně). Pokud by se tedy daným případem měl znovu od počátku zabývat místně příslušný správce daně Praha, jednalo by se o vynaložení neúčelným nákladů ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu.
38. Pro úplnost soud dodává, že správce daně Vysočina vyčíslil daň za více než dva měsíce, neboť k dožádání došlo dne 28. 2. 2018 a daň byla vyčíslena dne 3. 5. 2018. Toto časové období soud shledává přiměřeným, a to i s ohledem na předchozí znalost případu ze strany správce daně Vysočina. Tvrzení žalobkyně, že správce daně Vysočina měl k vyčíslení pouze čtyři dny, se nezakládá na pravdě a pravděpodobně vzniklo záměnou příslušného data (5. 3. 2018 namísto 3. 5. 2018). Ani tato žalobní námitka tedy nemohla být úspěšná.

V. Závěr

39. Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.
40. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

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.

Praha 8. července 2020

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.