



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **ČKD ASSET a.s.**, se sídlem Kolbenova 609/38, Praha 9 – Vysočany, IČ: 271 17 201, zastoupen obchodní korporací ORKÁN plus, s.r.o., zapsanou do seznamu Komory daňových poradců ČR, se sídlem Makovského náměstí 3147/2, Brno, IČ: 276 86 710, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č.j. 32449/19/5300-21445-712211,

takto:

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

Odůvodnění:

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení a přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č.j. 32449/19/5300-21445-712211 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti celkem 13 dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 17. 8. 2018, jimiž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ode dne 23. 11. 2013 do dne 30. 11. 2013, dále za prosinec 2013 až prosinec 2014 (pozn. soudu: vyjma zdaňovacího období září 2014), a současně byla v některých případech žalobci stanovena zákonná povinnost uhradit penále (dále též souhrnně „dodatečné platební výměry“), a tato rozhodnutí byla potvrzena.
- [2] Žalobce předně v podané žalobě namítal, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky, neboť podle ustanovení § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Ta však v daném případě

zahájena nebyla, a proto nemohl být k dispozici ani její výsledek. Dle žalobce tak neexistoval zákonný předpoklad pro doměření daně z moci úřední. Dle žalobce správce daně nesprávně aplikoval ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu, přičemž tento postup žalovaný „posvětil“. Správce daně měl dle žalobce postupovat podle ustanovení § 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. 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 ustanovení § 89 daňového řádu, avšak žalobci žádná výzva k odstranění pochybností doručena nebyla.

- [3] Žalobce dále namítal, že daň byla vyčíslena správcem daně, který nebyl oprávněn vůči žalobci vést nalézací řízení.
- [4] Dále žalobce uvedl, že prostřednictvím svého právního zástupce opakovaně namítal, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina není místně příslušný a v této argumentaci setrval i po vyřešení námítky, která byla posouzena jako stížnost. Konstatoval, že o způsobu jednání svého právního zástupce v tomto směru nebyl informován, jinak by zajistil vše potřebné, aby daňová kontrola byla zahájena. Namítal, že z celkového průběhu je patrné, že žalobcův zástupce nejednal v souladu se zájmy žalobce. Za takové situace dle žalobce mohl a měl Finanční úřad pro Kraj Vysočina zvolit jiný alternativní postup. I když se dle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu doručují písemnosti zástupci daňového subjektu, tak s ohledem na procesní postup právního zástupce mohl správce daně v zájmu ochrany práv žalobce doručit výzvu i přímo žalobci.
- [5] Dále žalobce namítal, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina přípisem ze dne 21. 10. 2016, č.j. 1619148/16/2903-60562-603332, oznámil zmocněnci žalobce, že zahájí u žalobce daňovou kontrolu, aniž by jej v této souvislosti poučil, z čeho dovozuje svou pravomoc daňovou kontrolu zahájit a následně provést, když správcem daně žalobce byl Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Žalobce dovedl, že s největší pravděpodobností lze předpokládat, že při počátečním řádném poučení žalobce by daňová kontrola byla zahájena.
- [6] Rovněž namítal, že v případě nesoučinnosti ze strany žalobce mohl konat alternativně; zahájení daňové kontroly si mohl vymoci zákonnými prostředky a následně mohl využít pravomoci dle ustanovení § 80 až 84 daňového řádu.
- [7] V další námitce žalobce uvedl, že rozsah dožádání v projednávané věci přesahuje limity stanovené ustanovením § 17 odst. 1 daňového řádu, protože dožádáno bylo celé doměřovací řízení, nikoli jeho dílčí část. Kromě toho dožadující správce daně dožádal provedení řízení, k jehož provedení, tj. stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky. Dle žalobce správce daně překročil zákonné mantinely a dopustil se tak i porušení ústavních axiomů zakazujících svévoli při výkonu veřejné moci. Namítal, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu tak rozhodl o stanovení daně podle pomůcek pouze formálně, protože pomůcky sám nehodnotil, pouze automaticky převzal zjištění a závěry daňového orgánu, který k takovému postupu nebyl oprávněn. Finanční úřad pro Kraj Vysočina vedl nalézací řízení pro Finanční úřad pro hlavní město Prahu v podstatě formou kvazioutsourcingu.

- [8] Žalobce dále citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29, s tím, že namítal, že s ohledem na množství důkazních prostředků, které byly obstarány, lze splnění podmínky o nemožnosti stanovit daň na základě dokazování vyloučit. Dle žalobce tak byla daň stanovena kombinací dokazování a použití pomůcek. V této souvislosti pak odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č.j. 8 Afs 29/2014-77.
- [9] Žalobce závěrem namítal, že se správce daně dopustil i porušení podmínek pro postup stanovení daně za užití pomůcek. Uvedl, že v rámci svých podání předložil a poukázal na řadu nesrovnatelností v přístupu správce daně a dále na fakt, že správce daně nevzal v potaz všechny relevantní podklady, které má k dispozici z titulu své úřední činnosti. Uvedl, že dodatečný platební výměr ze dne 17. 8. 2018, č.j. 6653264/18/2009-52523-109623 byl sice prohlášen nicotným pro vnitřní rozpory, ty však spočívaly v tom, že v odůvodnění (tj. v závěru) byly uvedeny skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu. Související předchozí dokumenty a zbylé části onoho rozhodnutí se evidentně týkaly žalobce. Rozpor nespočíval ve způsobu výběru toho, co správce daně osvědčil jako pomůcky a jak při stanovení DPPPO postupoval. Bylo by tak hrubým porušení zásady právní jistoty a legitimního očekávání, pokud by se správce daně neočekávaně odchýlil od svého předchozího hodnocení a postupu, který dal daňovému subjektu na vědomí. Zdůraznil, že na daňový subjekt je zapotřebí se dívat a hodnotit jej celostně, a pokud tedy něco pro účely daňového řízení osvědčil (byť v případě DPPPO) a již jednou přestřel svůj postup, je povinen se tím řídit. Pokud by bylo přistoupení správce daně ke stanovení daně za užití pomůcek v souladu s právními předpisy, pak je nutné dle žalobce uzavřít, že stanovená daň neodpovídá kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Žalovaný se mimo jiné ve spojení s bodem 1. nevypořádal kvalifikovaně s hodnocením mimořádných a zásadních operací, které nastaly, a které zákonitě významně ovlivňují kvalifikované stanovení daně – v kontextu bodu [82] napadeného rozhodnutí žalobce poukázal na skutečnost, že hodnocení provedené ze strany správce daně bylo provedeno velmi ledabyly, bez aplikace znalostí účetnictví, které úřední osoby správce daně určitě mají.
- [10] Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud zrušil jednak žalobou napadené rozhodnutí, jednak jednotlivé dodatečné platební výměry.
- [11] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí. K žalobní námitce, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný uvedl, že žalobce nesplnil svou povinnost umožnit správci daně zahájení daňové kontroly, a v souvislosti s tím nesplnil ani svou povinnost důkazní a neunesl důkazní břemeno. Zdůraznil, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina se snažil u žalobce zahájit daňovou kontrolu od října 2016 do října 2017, žalobce však zahájení daňové kontroly neumožnil. Ve spise absentuje úplné a správné účetnictví, evidence pro účely DPH a kompletní soubor daňových dokladů, které představují základní důkazní prostředky sloužící k unesení prvotního důkazního břemene žalobce ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Nebylo tak možné stanovit daň na základě dokazování a dle žalovaného byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 87 odst. 5 ve spojení s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu. Dále žalovaný k odkazu žalobce na ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu uvedl, že slovo „pouze“ není v tomto ustanovení zákonodárcem zvoleno přílehlavě, neboť daňový řád obsahuje výjimky z tohoto pravidla, kterou je např. ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu, pro jehož aplikaci byly splněny podmínky právě v nyní projednávaném případě.

- [12] K žalobním námitkám ohledně toho, že daň byla vyčíslena správcem daně, který nebyl oprávněn vůči žalobci vést nalézací řízení, resp. že byly překročeny limity dožádání dle ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu, žalovaný uvedl, že k vedení nalézacího řízení a vyčíslení daně byl místně příslušným Finanční úřad pro hlavní město Prahu. Finančním úřadem pro Kraj Vysočina byla DPH za předmětná zdaňovací období podle pomůcek vyčíslena na základě institutu dožádání. Z písemnosti ze dne 28. 2. 2018, č.j. 1522596/18/2009-52523-109623, vyplývá, že nebylo dožádáno provedení celého daňového řízení, ale výhradně vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení žalobce s tímto vyčíslením. Je pak logické, že pokud byl Finanční úřad pro Kraj Vysočina dožádán k vyčíslení daně podle pomůcek, pak musel s těmito pomůckami „operovat“. Dle žalovaného je žádoucí, aby byl obsah sdělení, jímž byl žalobce seznámen se způsobem stanovení daně, s výpočtem a konečnými výšemi stanovené DPH, a dodatečných platebních výměrů byl shodný, a to z toho důvodu, aby nebyly dodatečné platební výměry pro žalobce překvapivé. Stejně tak by bylo postupováno, pokud by byla Finančním úřadem pro Kraj Vysočina vypracována zpráva o daňové kontrole.
- [13] K žalobní námitce ohledně toho, že žalobcův zástupce nejednal v souladu se zájmy žalobce, žalovaný uvedl, že správce daně postupoval podle ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že správce daně nemá oprávnění hodnotit jednání zástupce daňového subjektu, což náleží pouze zastoupenému. Dále konstatoval, že výjimka v doručování pouze zástupci je uvedena v ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu. Při doručování výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly se dle žalovaného nejedná o situaci, kdy má příjemce rozhodnutí něco vykonat nezastupitelným způsobem.
- [14] K žalobní námitce týkající se nedostatečného poučení ze strany Finančního úřadu pro Kraj Vysočina žalovaný uvedl, že tento správce daně byl oprávněn daňovou kontrolu zahájit a provést, neboť zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“) stanoví, že daňovou kontrolu spadající do vybrané působnosti ve smyslu ustanovení § 10 odst. 4 písm. b) tohoto zákona je v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 tohoto zákona finanční úřad oprávněn vykonávat na celém území ČR. Tehdejší zástupce žalobce, kterým byl advokát zabývající se daňovými záležitostmi daňových subjektů, musel být, jako řádný odborník, s touto právní otázkou seznámen. Dále zdůraznil, že ještě přede dnem, který Finanční úřad pro Kraj Vysočina označil jako okamžik zahájení daňové kontroly (2. 11. 2016), byla vyřízena stížnost žalobce směřující k místní nepřislušnosti (k tomu došlo dne 31. 10. 2016)
- [15] K námitce, že si správce daně mohl vymoci zahájení daňové kontroly alternativními zákonnými prostředky, žalovaný uvedl, že správce daně se pokoušel zahájit daňovou kontrolu i po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k umožnění daňové kontroly. Žalovaný následně citoval z důvodové zprávy k ustanovení § 87 odst. 2 až 6 daňového řádu a z komentáře k tomuto zákonu.
- [16] K odkazům na rozsudky Nejvyššího správního soudu žalovaný zdůraznil, že nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Správce daně při stanovení daně aplikoval pomůcky ve smyslu ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu; vycházel primárně ze sestavy pohybu na účtech, přičemž na základě dalších důkazních prostředků a vlastních poznatků následně některé bezhotovostní transakce z výpočtu vyloučil s ohledem na své vážné a důvodné pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění danými subjekty pro žalobce. Dále správce daně z výpočtu vyloučil bezhotovostní transakce adresované

subjektům, u nichž nebylo možné zjistit, zda se jedná o plátce DPH, příp. bylo ověřeno, že se o plátce DPH nejedná.

- [17] K námitkám ohledně užití pomůcek žalovaný uvedl, že výpočet daně stanovené podle pomůcek byl v dodatečných platebních výměrech řádně popsán. Samotný výpočet správce daně provedl tak, že sečetl jednotlivé výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění a daní na výstupu a na vstupu. Vlastní daňovou povinnost žalobce stanovil jakožto rozdíl výsledné daně na výstupu a výsledné daně na vstupu za jednotlivá zdaňovací období. Rozdíl mezi daňovou povinností vykázanou v přiznáních k DPH žalobce a stanovenou daňovou povinností podle pomůcek odpovídá DPH doměřené žalobci dodatečnými platebními výměry. Žalovaný označil výpočet za logický, přiměřený a nevykazující početní chyby. Správcem daně zároveň nebyly opomenuty žádné zjištěné okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, i když jím nebyly uplatněny.
- [18] Dále žalovaný k těmto námitkám uvedl, že rozhodnutí ze dne 17. 8. 2018, č.j. 6653264/18/2009-52523-109623, bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 7. 2019, č.j. 27410/19/5100-41452-2019 prohlášeno za nicotné. Takové rozhodnutí pak nemůže být závazné ani pro jeho příjemce, ani pro správce daně. Dále zdůraznil, že správce daně byl s ohledem na jednání žalobce nucen obstarat si všechny pomůcky sám, bez součinnosti žalobce. Konstatoval, že žalobce nemá právo domáhat se výběru jiných, dle jeho názoru výhodnějších pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č.j. 9 Afs 28/2007). Dále uvedl, že správce daně nemá ani povinnost vždy jako pomůcku použít porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a podaná vysvětlení. Daňový subjekt je v případě namítané „nedostatečné spolehlivosti“ týkající se pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Daňový subjekt tudíž ve vztahu k nedostatečné spolehlivosti stanovené daně musí plnit nejen povinnost tvrzení, ale také povinnost důkazní. Dle žalovaného zůstal žalobce svou námitkou pouze v rovině tvrzení, a to navíc ve značně obecné formě.
- [19] K námitce, že hodnocení provedené ze strany správce daně bylo provedeno velmi ledabyle, bez aplikace znalostí účetnictví, které úřední osoby správce daně určitě mají, žalovaný uvedl, že žalobce neuvádí, na základě čeho spatřuje nekvalifikované hodnocení odhadu daňové povinnosti, případně proč má za to, že hodnocení správce daně bylo provedeno velmi ledabyle. Jak již bylo uvedeno v bodě [82] napadeného rozhodnutí zabývající se příchozími platbami od subjektů K TRADE CONSULT, a.s., a HAWK INDUSTRY ASSETS LTD, z účetní závěrky ani výroční zprávy žalobce ke dni 31. 12. 2013 nevyplývá, že by v konkrétních datech v roce 2014 měly být uskutečněny platby v konkrétní výši za prodej akcií a zprostředkování prodeje akcií ve společnosti ČKD KOMPRESORY a.s., resp. nyní K TRADE CONSULT, a.s., jak tvrdil nepodloženě žalobce.
- [20] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [21] Od prosince 2013 do ledna 2015 byla správci daně (Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu) postupně doručena daňová přiznání žalobce k DPH za zdaňovací období listopad 2013 až prosinec 2014.
- [22] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (kontrolující správce daně) dne 21. 10. 2016 telefonicky navázal kontakt se zástupcem žalobce za účelem sjednání termínu pro zahájení daňové

kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období. Dne 21. 10. 2016 byla zástupci žalobce zaslána písemnost č.j. 1619148/16/2903-60562-603332, oznamující termín (dne 2. 11. 2016 v 10:00 hod.), kdy bude u daňového subjektu zahájena daňová kontrola.

- [23] Zástupce daňového subjektu na zasláné oznámení reagoval podáním ze dne 25. 10. 2016, které správce daně klasifikoval a vyhodnotil jako stížnost na postup správce daně. Vyrozumění žalobce o vyřízení stížnosti č.j. 1670809/16/2903-60050-606170, 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 je nedůvodným.
- [24] 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, pod č.j. 1690684/16/2903-60562-708770 vydal výzvu k umožnění zahájení kontroly podle ustanovení § 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, č.j. 1797384/19/2903-60050-606170. Zástupce žalobce pak podal žádost ze dne 19. 1. 2017 o prošetření způsobu vyřízení druhé stížnosti, kterou Odvolací finanční ředitelství shledalo opět nedůvodnou.
- [25] 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.
- [26] Písemností ze dne 20. 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. Usnesením ze dne 10. 3. 2017, 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.
- [27] 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.
- [28] Na základě dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 28. 2. 2018, č.j. 1522596/18/2009-52523-109623, provedl Finanční úřad pro Kraj Vysočina výpočet daňové povinnosti žalobce ve věci DPH za zdaňovací období listopad 2013, prosinec 2013, leden 2014 až prosinec 2014 podle pomůcek. Dne 18. 5. 2018 vyhotovil správce daně sdělení, kterým informoval žalobce prostřednictvím jeho právního zástupce o doměření daňové povinnosti.
- [29] Zástupce daňového subjektu podal v reakci na sdělení podání, které bylo posouzeno jako reakce na zasláné sdělení a jako stížnost, vyrozumění o vyřízení třetí stížnosti bylo zástupci

žalobce zasláno 20. 6. 2018, stížnost byla částečně shledána přípustnou, ale nedůvodnou. Zástupce daňového subjektu zaslal kontrolujícímu správci daně písemnost označenou jako „Námítka nesprávného hodnocení postavení advokáta zastupujícího své klienty v daňových řízeních“.

[30] V návaznosti na to vydal dne 17. 8. 2018 Finanční úřad pro hlavní město Prahu níže uvedené dodatečné platební výměry, kterými žalobci podle ustanovení § 87 odst. 5 a § 98 odst. 1 ve spojení s ustanovením § 143 a § 147 daňového řádu doměřil DPH a v případě kladného hodnoty doměřené DPH stanovil zákonnou povinnost uhradit penále:

- č.j. 6701864/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období ode dne 23. 11. 2013 do dne 30. 11. 2013 doměřena DPH ve výši 148.174 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 29.634 Kč;
- č.j. 6702015/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2013 doměřena DPH ve výši 135.081 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27.016 Kč;
- č.j. 6644230/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období leden 2014 doměřena DPH ve výši 13.110.038 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.622.007 Kč;
- č.j. 6644649/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období únor 2014 doměřena DPH ve výši 1.934.168 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 386.833 Kč;
- č.j. 6644971/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období březen 2014 doměřena DPH ve výši 82.025 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 16.405 Kč;
- č.j. 6645597/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 117.342 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 23.468 Kč;
- č.j. 6645990/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 73.990 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 14.798 Kč;
- č.j. 6646192/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 34.916.401 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 6.983.280 Kč;
- č.j. 6646489/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období červenec 2014 doměřena DPH ve výši 28.219 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.643 Kč;
- č.j. 6647408/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši - 41.348 Kč;
- č.j. 6647408/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období září 2014 doměřena DPH ve výši - 61.848 Kč;
- č.j. 6648801/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období říjen 2014 doměřena DPH ve výši - 56.259 Kč;

- č.j. 6646489/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období listopad 2014 doměřena DPH ve výši 46.900 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 9.380 Kč;

- č.j. 6649194/18/2009-52523-109623, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2014 doměřena DPH ve výši 1.779.295 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 355.859 Kč.

[31] Žalobce podal proti těmto dodatečným platebním výměrům dne 7. 9. 2018 odvolání (pozn. soudu: žalobce nenapadl odvoláním dodatečný platební výměr, kterým mu byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2014, namísto toho podal dvě stejná odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru týkajícímu se zdaňovacího období říjen 2014), která ve dnech 8. 7. 2019 a 17. 7. 2019 dále doplnil. V odvolání žalobce uváděl obdobné námitky a argumenty jako v podané žalobě.

[32] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 8. 2019, č.j. 32449/19/5300-21445-712211, byla odvolání žalobce zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

[33] V odůvodnění tohoto rozhodnutí nejprve žalovaný stručně shrnul skutkový stav věci a odvolací námitky žalobce (body [1] až [16]), následně nastínil právní základ případu, a to naplnění podmínek, za nichž lze přikročit k vydání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a kvalitu použitých pomůcek (body [17] až [29]). Poté aplikoval právní základ na zjištěný skutkový stav, kdy se nejprve zabýval splněním podmínek, za nichž lze stanovit daň podle pomůcek, a poté dostatečnou spolehlivostí stanovené daně (body [30] až [40]).

[34] V bodech [41] až [48] odůvodnění se žalovaný zabýval odvolací námitkou ve věci neumožnění zahájení daňové kontroly, kde se zabýval aplikací postupu dle ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu na případ žalobce, který správci daně neumožnil zahájení daňové kontroly. V bodech [49] až [53] odůvodnění žalovaný vypořádal námitku týkající se obstrukčního jednání tehdejšího zástupce. V bodech [54] až [58] odůvodnění se žalovaný zabýval námitkou ohledně absence oprávnění správce daně vyčíslit daň a vést nalézací řízení. Následně se v bodech [59] až [63] odůvodnění vypořádal s námitkou ve věci hrubého zneužití kompetencí zúčastněných správců daně. K námitkám týkajícím se dostatečné spolehlivosti stanovené daně se žalovaný vyjádřil v bodech [64] až [85] odůvodnění. V bodech [86] až [89] odůvodnění se pak vypořádal s námitkou, že byla porušena zásada dvojinstančnosti, resp. v bodu [90] odůvodnění s námitkou ve věci likvidačního postupu vůči společnosti ČKD Praha DIZ, a.s. K námitce ohledně nezákonných důkazních prostředků se žalovaný vyjádřil v bodech [91] až [95] odůvodnění. V závěrečných bodech [96] a [97] pak žalovaný vyhodnotil jako nedůvodnou i námitku nesprávně stanoveného zdaňovacího období ve vztahu k listopadu 2013.

[35] Podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí. Má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen.

[36] Žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání, žalobce se ve stanovené lhůtě nevyjádřil. Soud tedy postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a rozhodl o věci samé bez jednání.

[37] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání

předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.

- [38] Soud nejprve uvádí, že v obdobné věci týkající se téhož žalobce již v minulosti rozhodoval, a ve věci vedené pod sp.zn. 11Af 13/2020, kde bylo předmětem přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2020, č.j. 265/20/5200-11431-712032, kterým byl k odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 17. 8. 2018, pod č.j. 6653324/18/2009-52523-109623, jímž byla žalobci 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 žalobci doměřena DPPO ve výši 56.355.330 Kč a současně mu byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 11.310.799 Kč. Rozsudkem ze dne 18. 9. 2020, č.j. 11Af 13/2020-53, zdejší soud podanou žalobu zamítl. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku pak byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2021, č.j. 6 Afs 297/2020-34. Ve správní žalobě proti rozhodnutí, jímž mu byla doměřena DPPO, žalobce uplatnil prakticky totožné žalobní námitky jako v nyní projednávané věci ve vztahu k rozhodnutí, jímž mu byla doměřena DPH. Soud zároveň neshledal žádného důvodu odchýlit se od závěrů vysloveným již dříve 11. senátem zdejšího soudu ve vztahu ke stejnému žalobci.
- [39] Žalobce předně v podané žalobě namítal, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky. 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.
- [40] 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 přílehavě, 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.
- [41] V odborné právní literatuře se objevují různé názory na výklad ustanovení § 143 odst. 3 ve spojení s ustanovením § 87 odst. 5 daňového řádu. 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 nejvíce 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).

- [42] Případ podobný nyní posuzované věci, byl řešen i v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 23. 10. 2014, č.j. 9Afs 38/2014-59, tento soud 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.“
- [43] Soud se proto přiklonil k výkladu, který reflektuje tuto judikaturu Nejvyššího správního soudu 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 ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu (tj. aby mu byla stanovena daň podle pomůcek). Ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu proto musí být vykládáno souladně s ustanovením § 87 odst. 5 daňového řádu a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu musí být ustanovení § 87 odst. 5 považováno za zákonnou výjimku z ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Jak ostatně soustavně judikuje Ústavní soud (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp.zn. Pl. ÚS 33/97, nálezy 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.
- [44] 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 ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu a vzhledem k nedostatku součinnosti ze strany žalobce stanovil daň podle pomůcek. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu považuje soud takový postup správce daně za správný, respektující smysl a účel právní úpravy daňového řízení.
- [45] Soud proto neshledal tuto žalobní námitkou důvodnou.
- [46] Žalobce dále namítal, že daň byla vyčíslena správcem daně, který nebyl oprávněn vůči žalobci vést nalézací řízení. V této souvislosti pak namítal, že rozsah dožadání v projednávané věci přesáhl limity stanovené ustanovením § 17 odst. 1 daňového řádu.

- [47] 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*“.
- [48] V posuzovaném případě došlo ze strany správce daně (Finančního úřadu pro hl. m. Prahu) k dožádání Finančního úřadu pro Kraj 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).
- [49] 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 pro Kraj 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 pro Kraj 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 ustanovení § 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 pro Kraj Vysočina, pak vyplývá ze samotné podstaty institutu dožádání a soud na tomto postupu neshledává nic nezákonného. Ani skutečnost, že Finanční úřad pro Kraj 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.
- [50] Nad rámec vypořádání této námitky soud poznamenává, že by nebyla v rozporu se zákonem ani situace, kdy by správce daně dožádal Finanční úřad pro Kraj Vysočina o provedení celého doměřovacího řízení, jelikož zákon výslovně připouští možnost dožádání k provedení celých dílčích řízení (kam patří podle ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2) daňového řádu i řízení doměřovací).
- [51] Ani tyto žalobní námitky tak soud neshledal důvodnými.
- [52] Žalobce dále namítal, 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.
- [53] 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).

- [54] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č.j. 7 Aps 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.
- [55] 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. 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.
- [56] Žalobce dále namítal, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina sice zmocněnci žalobce oznámil, že u něj zahájí daňovou kontrolu, ale už ho nepoučil, z čeho dovozuje svou pravomoc daňovou kontrolu zahájit a následně provést, když byl správcem daně žalobce Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
- [57] Podle ustanovení § 8 odst. 2 zákona o finanční správě 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.
- [58] Soud podotýká, že otázkou místní (ne) příslušnosti ve skutkově obdobných případech se již několikrát zabývaly správní soudy, včetně Nejvyššího správního soudu. Tak např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10Afs 269/2017-34, Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě ustanovení § 8 odst. 2 zákona o finanční správě 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. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina postupoval 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 Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích týkajících se společností, které byly s nynějším žalobcem majetkově propojeny (např. rozsudek ze dne 2. 7. 2018, č.j. 5Afs 217/2017-28).

[59] 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 ustanovení § 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).

[60] 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. 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 žalobcovou námitkou místní nepřislušnosti 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.*“

[61] 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.

[62] Soud proto ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou.

- [63] Žalobce dále namítal, že žalovaný měl využít svých pravomocí dle ustanovení § 80 až 84 daňového řádu, a zahájení daňové kontroly si tak mohl vymoci jinými zákonnými prostředky.
- [64] 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 ustanovení § 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 ustanovení § 80 až 84 daňového řádu, jak po něm ve své žalobě fakticky požaduje žalobce. I tuto námitku tak soud shledal nedůvodnou.
- [65] Dále namítal, že s ohledem na množství důkazních prostředků, které byly obstarány, měl správce daně stanovit daň dokazováním a nikoliv podle pomůcek. Také namítal, že správce daně sice tvrdí, že daň stanovil podle pomůcek, ale fakticky daň stanovil kombinací použití pomůcek a dokazování.
- [66] 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 (ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu). Správce daně musí při stanovování daně podle pomůcek přihlédnout 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.
- [67] 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 ustanovení § 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.

- [68] 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 sestavy pohybu na účtech žalobce. 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.
- [69] 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, neboť některé bezhotovostní transakce byly z výpočtu vyloučeny s ohledem na pochybnosti ohledně faktického uskutečnění plnění daným subjekty pro žalobce, resp. byly z výpočtu vyloučeny rovněž bezhotovostní transakce adresované subjektům, u nichž nebylo možné zjistit, zda se jedná o plátce DPH, příp. bylo zjištěno, že se o plátce DPH nejedná.
- [70] 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).
- [71] K tomuto závěru došel Nejvyšší správní soud 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. s.“ 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 Nejvyššího správního soudu 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).
- [72] Soud na základě prostudování správního spisu došel k závěru, že správce daně sice při stanovování daně podle pomůcek využil některé důkazní prostředky (např. zmíněné sestavy pohybu na účtech), 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.*“

- [73] 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 dodatečných platebních výměrů soud zjistil, že správce daně využil pro stanovení daně podle pomůcek důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (XXX) a vlastní poznatky získané při správě daní (např. účetní závěrka, údaje o pohybech na bankovních účtech daňového subjektu a údaje z jiných daňových řízení XXX). Všechny tyto listiny a poznatky, které správce daně osvědčil jako pomůcku podle ustanovení § 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 daňového řádu je výslovně uvedeno, že jako pomůcku může správce daně použít „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny.*“
- [74] 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. Proto ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou.
- [75] Závěrem žalobce namítal, že se správce daně dopustil rovněž porušení podmínek pro postup stanovení daně za použití pomůcek. Namítal, že v rámci svých podání předložil a poukázal na řadu nesrovnatelností v přístupu správce daně a dále na fakt, že správce daně nevzal v potaz všechny relevantní podklady, které má k dispozici z titulu své úřední činnosti. Žalobce dále v tomto bodu nesouhlasil s vypořádáním námitky ve věci rozdílnosti pomůcek na DPPO a DPH; dále namítal, že stanovená daň neodpovídá kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a že se žalovaný nevypořádal kvalifikovaně s hodnocením mimořádných a zásadních operací, které nastaly a které významně ovlivňují kvalifikované stanovení daně.
- [76] Soud k této námitce uvádí, že výpočet daně stanovené podle pomůcek byl v dodatečných platebních výměrech řádně a dostatečně popsán, když správce daně vycházel primárně z bankovních výpisů za roky 2013 a 2014 získaných od bank na základě výzev k poskytnutí údajů dle ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu. Zjednodušeně lze říci, že samotný výpočet byl proveden tak, že byly sečteny jednotlivé výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění a daní na výstupu a na vstupu. Vlastní daňovou povinnost žalobce pak byla stanovena jako rozdíl výsledné daně na výstupu a výsledné daně na vstupu za jednotlivá zdaňovací období. Rozdíl mezi daňovou povinností vykázanou v přiznáních k DPH žalobce a stanovenou daňovou povinností podle pomůcek pak odpovídá doměřené DPH v dodatečných platebních výměrech. Dle názoru soudu lze takový výpočet označit jako logický, přiměřený a srozumitelný. Rovněž pak při výpočtu byly zohledněny výhody pro žalobce, a to zejména nárok na odpočet DPH, který byl žalobci přiznán v nezpochybněné výši. Soud tak z obecné námitky žalobce, že správce daně nezval v potaz

všechny relevantní podklady, není zřejmé, které podklady měl správce daně při výpočtu pominout, jelikož žalobce je konkrétně neoznačil.

- [77] K argumentaci žalobce ohledně rozhodnutí ze dne 17. 8. 2018, č.j. 6653264/18/2009-52523-109623, týkající se DPPO, soud uvádí, že toto rozhodnutí bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 7. 2019, č.j. 27410/19/5100-41452-2019 prohlášeno za nicotné, neboť trpělo vadami, které jej činily zjevně vnitřně rozporným. Konkrétně byl obsah tohoto rozhodnutí shledán zmatečným a rovněž byl shledán výrok a odůvodnění rozhodnutí ve zjevném protikladu, neboť v odůvodnění byly uvedeny skutečnosti týkající se jiného daňového subjektu, nikoli žalobce. Soud se ztotožnil s argumentem žalovaného, že tato dílčí námitka týkající se rozdílnosti pomůcek na DPPO a DPH není způsobilá zpochybnit dostatečnou spolehlivost stanovené daně, přičemž lze konstatovat, že ve vztahu k žalobci nedošlo k rozdílnému aplikování pomůcek; ostatně žalobce ani v podané žalobě konkrétně netvrdil, které pomůcky byly aplikovány v případě těchto dvou daňových povinností žalobce aplikovány rozdílně.
- [78] K této námitce lze dále ve shodě s žalovaným uvést, že žalobce nemá zásadně právo domáhat se výběru jiných, dle jeho názoru výhodnějších pomůcek, neboť to byl on, kdo nesplnil svou zákonnou povinnost umožnit správci daně provést daňovou kontrolu a rezignoval tak na plnění své zákonné povinnosti důkazní, neboť správci daně nepředložil žádné důkazní prostředky. Správce daně byl proto oprávněn a nucen obstarat si všechny pomůcky sám, bez součinnosti žalobce.
- [79] K námitkám, že stanovená daň neodpovídá kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, resp. že se žalovaný nevypořádal kvalifikovaně s hodnocením mimořádných a zásadních operací, soud dodává, že taková pochybení v daném případě neshledal, neboť daňové orgány dle jeho názoru zhodnotily (za daného stavu určité důkazní nouze v důsledku nesoučinnosti žalobce) všechny relevantní podklady, a to zejména výpisy z bankovních účtů žalobce, dostatečně, logicky a ve vzájemné souvislosti. Rovněž pak správce daně osvětlil i tu skutečnost, proč nevycházel z daňových přiznání, souhrnných hlášení, účetních závěrek a výročních zpráv žalobce, neboť je považoval za ryze formální důkazní prostředky, jejichž správnost nebylo možné s ohledem na nesoučinnost žalobce ověřit. A to nadto za situace, kdy právě výpisy z bankovních účtů, s ohledem na objemy z těchto výpisů zjištěných přijatých a odchozích plateb v porovnání s údaji uvedenými v daňových tvrzeních žalobce, dle správce daně zaznamenaly značnou část, či dokonce všechny obchodní transakce, jichž se žalobce účastnil.
- [80] K polemice žalobce s bodem [82] napadeného rozhodnutí soud jen dodává, že se zde žalovaný v návaznosti na účetní závěrku a výroční zprávu žalobce ke dni 31. 12. 2013 zabýval uskutečněním plateb v konkrétní výši v konkrétních dnech za prodej akcií a zprostředkování prodeje akcií společnosti ČKD KOMPRESORY a.s., resp. nyní K TRADE CONSULT, a.s., jak tvrdil (dle žalovaného i soudu nepodloženě) žalobce. V podrobnostech soud na tento bod napadeného rozhodnutí odkazuje a uvádí, že na postupu správce daně, resp. jednotlivých úředních osob, neshledal nic ledabylého. Ani tyto žalobní námitky tak soud neshledal důvodnými.
- [81] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
- [82] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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 nejbližze 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 21. července 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek
předseda senátu