



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **AŽU ASSET, a.s. (dříve ČKD ASSET, a.s.)**, IČO: 271 17 201  
sídlem Kolbenova 609/38, 190 00 Praha 9, Vysočany  
zastoupena společností **ORKÁN plus, s.r.o.**, IČO: 276 86 710  
sídlem Makovského náměstí 3147/2, 616 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

za účasti: **Ing. Petr Janíček, DiS, MBA, LL.M., insolvenční správce žalobkynin**  
sídlem Kaunicova 76, 688 01 Uherský Brod

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 2248/21/5200-11431-712032 z 1. 2. 2021

**takto:**

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**
- IV. Osoba zúčastněná **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci a správní řízení.

1. V projednávané věci je spor o to, zda byly v daném případě dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. I pokud by podmínky splněny byly, je otázkou, zda byla daň fakticky stanovena pomůckami, anebo dokazováním. Zároveň je sporné, zda finanční orgány vyčerpaly všechny prostředky k zahájení daňové kontroly a zda rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také „**správce daně**“) bylo založeno na zjištění získaných nezákonným způsobem, tedy od místně nepřislušného správce daně.
2. Žalobkyně (od 30. 6. 2009 do 28. 3. 2022 zapsaná v obchodním rejstříku pod obchodní firmou ČKD ASSET, a.s.) podala daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob (dále jen „**DPPO**“) za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 (dále jen „**rok 2013**“), ve kterém vykázala vlastní daňovou povinnost 75 050 Kč.
3. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „**kontrolující správce daně**“) se pokoušel s tehdejším zástupcem žalobkyně JUDr. Pavlem Kačírkem telefonicky spojit za účelem sjednání termínu k zahájení daňové kontroly. Dne 21. 10. 2016 bylo tehdejšímu zástupci žalobkyně doručeno oznámení o termínu zahájení daňové kontroly (2. 11. 2016), na kterou reagoval písemností, která byla klasifikována jako stížnost na postup správce daně. Žalovaný tuto stížnost shledal nedůvodnou. I následný podnět žalobkyně ze dne 6. 11. 2016 (žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti) žalovaný shledal za nedůvodný.
4. Kontrolující správce daně dne 9. 11. 2016 vydal výzvu k umožnění zahájení kontroly podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „**daňový řád**“). Žalobkyně u kontrolujícího správce daně dne 21. 11. 2016 uplatnila podání, které bylo posouzeno podle obsahu jako druhá stížnost, a jako podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí a doplnění žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Kontrolující správce daně vyrozuměl žalobkyni o vyřízení druhé stížnosti, která byla rovněž shledána přípustnou a nedůvodnou (vyrozumění z 19. 12. 2016). Zástupce žalobkyně pak podal žádost o prošetření způsobu vyřízení druhé stížnosti, kterou žalovaný opět shledal nedůvodnou. Žalovaný rovněž vydal vyrozumění o odložení podnětu k prohlášení nicotnosti výzvy z 9. 11. 2016.
5. Kontrolující správce daně písemností z 21. 2. 2017 vyzval žalobkyni ke sdělení konkrétního data a času, kdy bude připravena zahájit daňovou kontrolu. Nato zástupce žalobkyně sdělil, že postup kontrolujícího správce daně je nezákonným zásahem, a brojili proti němu žalobou. Krajský soud v Brně rozsudkem č. j. 29 A 69/2017-80 z 27. 9. 2017 žalobu zamítl, kasační stížnost pak byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „**NSS**“) č. j. 1 Afs 393/2017-33 z 8. 2. 2018.
6. Kontrolující správce daně se dne 12. 10. 2017 osobně setkal se zástupcem žalobkyně, v rámci výkonu vybrané působnosti požádal správce daně, aby mohl žalobkyni vyčíslit daň podle pomůcek a 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. Dne 18. 5. 2018 bylo žalobkyni sděleno doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2013. Zástupce žalobkyně podal v reakci na sdělení podání, které bylo posouzeno jako reakce na zaslání sdělení a jako stížnost, vyrozumění o

vyřízení třetí stížnosti bylo zástupci žalobkyně zasláno 21. 6. 2018 - stížnost byla shledána nedůvodnou.

7. Zástupce žalobkyně zaslal kontrolujícímu správci daně písemnost označenou jako „*Námítka nesprávného hodnocení postavení advokáta zastupujícího své klienty v daňových řízeních*“. Dne 17. 8. 2018 pak správce daně vydal dodatečný platební výměr na DPPO za rok 2013, kterým byla žalobkyni vyměřena za uvedené období daň ve výši 46 406 930 Kč, a to podle pomůcek. Jako pomůcka byly osvědčeny údaje zjištěné ze Sbírkky listin obchodního rejstříku (Zpráva o ověření účetní závěrky a výroční zprávy k datu 31. 12. 2013), výpisy z Administrativního registru ekonomických subjektů a částečně údaje zjištěné z podaného daňového přiznání k DPPO za rok 2013. V dané věci je zásadní, že nebyly splněny veškeré podmínky definované ust. § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu (dále jen „ZDP“), tedy aby převody podílů mateřské společnosti ve společnosti dceřiné byly osvobozeny od daně.
8. Proti uvedenému platebnímu výměru podal zástupce žalobkyně odvolání, o němž rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím z 1. 2. 2021, jímž odvolání zamítl a odvoláním napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.
9. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně neprokázala, že by finanční orgány zvolily nezákonný postup. Finanční orgány zcela správně doručovaly písemnosti pouze zástupci žalobkyně. Daňová kontrola nebyla ze strany žalobkyně umožněna a daň nebylo možné stanovit ani dokazováním, proto finanční orgány legitimně stanovily daň pomůckami v souladu s daňovým řádem. Převzetí vyčíslení daně provedené kontrolujícím správcem daně ze strany správce daně bylo učiněno řádně v souladu s § 17 daňovým řádem. Finanční orgány zvolily výběr pomůcek dle § 98 odst. 3 daňového řádu a postup správce daně byl přiměřený a daň byla pomůckami zjištěna spolehlivě. Rovněž se zabývaly výhodami svědčícími ve prospěch žalobkyně, a tyto při výpočtu daně zohlednily. Žalovaný dodal, že není vyloučena možnost brojit proti závěrům správce daně, zpochybňovat využitelnost závěrů z jiných řízení, argumentovat nesprávným a neúplným hodnocením zjištěných skutečností, či namítat nedostatečné zjištění skutkového stavu, ovšem výlučně za předpokladu, že se daň stanovuje dokazováním a nikoliv pomůckami. V případě náhradního způsobu stanovení daně se nelze domáhat stejných práv a povinností, které mohou být konzumovány v případě, kdy je vedeno běžné dokazování. Žalobkyně sice může oprávněně namítat, že postup správce daně byl zjevně nepřiměřený a nesprávný, ovšem toto své tvrzení musí i odpovídajícím způsobem prokázat, což se však nestalo.

## II. Průběh soudního řízení.

10. Žalobkyně v žalobě uvedla, že žalovaný v odvolacím řízení podle § 114 odst. 2 a 4 daňového řádu nepostupoval důsledně, což mělo za následek nesprávné rozhodnutí ve věci samé. K doměření daně podle pomůcek lze dojít pouze na základě daňové kontroly (§ 143 odst. 3 daňového řádu), ta ale zahájena nebyla, proto neexistoval zákonný předpoklad pro doměření daně z moci úřední. Žalobkyně přitom nebyla pasivní a její zástupce se správcem daně komunikoval. Kontrolující správce daně dne 21. 10. 2016 oznámil zástupci žalobkyně, že u ní zahájí daňovou kontrolu, aniž by jí v této souvislosti poučil, z čeho odvozuje svou pravomoc daňovou kontrolu zahájit a provést, když správcem daně žalobkyně byl jednoznačně správce daně (Finanční úřad pro hlavní město Prahu). Žalobkynina námítka místní nepřislušnosti a působnosti poznamenala zásadně další průběh daňového řízení, to

znamená, že při počátečním řádném poučení žalobkyně by daňová kontrola byla řádně zahájena. Za této situace mohl správce daně doručovat písemnosti – výzvy i přímo žalobkyni. Správce daně nevyužil ani jiné možnosti ke stanovení daně podle pomůcek - mohl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání a stanovit jí náhradní lhůtu. Po jejím marném uplynutí by pak byl oprávněn daň stanovit podle pomůcek. Ze správního spisu zároveň není patrné, že správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaných řádných daňových tvrzení. V opačném případě by jistě zvolil postup podle § 89 daňového řádu, avšak žalobkyni žádná výzva k odstranění pochybností doručena nebyla.

11. Další námitka směřuje proti tomu, že správce daně přesáhl limity stanovené v § 17 daňového řádu, když požádal kontrolujícího správce daně o vyčíslení daně podle pomůcek, neboť tím bylo dožádáno fakticky celé doměřovací řízení, nikoli jen jeho dílčí část. Správce daně tak rozhodl o stanovení daně podle pomůcek pouze formálně, sám pomůcky nehodnotil a pouze automaticky přejal závěry zjištění daňového orgánu, který však také k takovému postupu nebyl oprávněn. Doměřovací řízení vedl správce daně zastřeně, když fakticky ve věci konal kontrolující správce daně. Ten pomůcky obstaral a následně je vyhodnotil, přestože byl nepřislušným finančním úřadem, proto je podle názoru žalobkyně rozhodnutí o stanovení daně založeno na zjištěních získaných nezákonným způsobem.
12. Žalobkyně uvádí, že i kdyby nesplnila při dokazování zákonem stanovené povinnosti (což odmítá), daň bylo možné dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. S ohledem na důkazní prostředky, které byly obstarány, je zřejmé, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny. Nicméně i kdyby byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, z postupu správce daně při stanovení daně je zřejmé, že tuto formu nepoužil – daň byla stanovena ve skutečnosti dokazováním. Nelze totiž stanovit základ daně podle pomůcek a pak ho navyšovat o konkrétní částky neprokázaných výnosů a nákladů, jak se stalo v této věci. Rovněž došlo k pochybení při hodnocení jednotlivých pomůcek - pokud finanční orgány údaje v účetní závěrce osvědčily jako pomůcku, kterou nezpochybnily, měly tyto informace použít ve vzájemných souvislostech a nikoliv selektivně. Případně měly tento svůj postup odůvodnit a ostatní položky zpochybnit, což nečinily.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech vyjádřených v žalobou napadeném rozhodnutí a odkázal na rozsudek zdejšího soudu č. j. 11 Af 13/2020-53 z 18. 9. 2020, který řešil téměř shodnou věc. Dále uvedl, že žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu několikrát a všemi možnými prostředky, a to dokonce i po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě k umožnění jejího zahájení. Slovo „pouze“ není v § 143 odst. 3 daňového řádu zákonodárcem zvoleno přílehlavě, neboť daňový řád obsahuje právní normy, které zakotvují výjimky z tohoto pravidla. Na jednu z těchto výjimek zakotvenou v § 145 odst. 2 daňového řádu ostatně upozorňuje sama žalobkyně. Další výjimka z doměření daně na základě daňové kontroly je pak zakotvena v § 87 odst. 5 daňového řádu, pro jehož aplikaci byly splněny podmínky právě v nyní projednávaném případě. Protože žalobkyně své zákonné povinnosti vůbec neplnila, nebylo možno stanovit daň na základě dokazování a byly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 87 odst. 5 a § 98 odst. 1 daňového řádu. K žalobním námitkám týkajícím se nesprávného doručování žalovaný poukázal na to, že správci daně nelze v daném případě vyčítat, že postupoval v souladu s § 5 odst. 1 daňového řádu, tedy v souladu se zásadou

zákonnosti či legality, když činil to, co mu zákon ukládá a doručil předmětné písemnosti pouze zástupci žalobkyně podle § 41 odst. 1 daňového řádu.

14. K námitce nedostatku věcné a místní příslušnosti kontrolujícího správce daně žalovaný poukázal na to, že daňový řád výslovně neukládá správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu, že u něj bude zahájena daňová kontrola, avšak správce daně s ohledem na zásadu součinnosti o tomto záměru daňový subjekt informoval mj. i prostřednictvím oznámení zástupci žalobkyně ze dne 21. 10. 2016. Nejde o rozhodnutí v daňovém řízení, které by muselo mít splněno určité podmínky vydání. Není pravda, že by žalobkyně nebyla poučena o tom, z čeho kontrolující správce daně dovozuje svojí pravomoc kontrolu zahájit, když podání žalobkyně posouzené jako stížnost bylo vyřízeno prostřednictvím vyrozumění ještě dříve, než kontrolující správce daně v oznámení oznámil okamžik pro zahájení daňové kontroly. Rozdělení působnosti není v rozporu se zákonem, naopak je zákonem aprobováno (§ 17 odst. 1 daňového řádu) a nelze za nezákonnou označit ani situaci, kdy výpočet daně podle pomůcek na základě dožadání provede kontrolující správce daně a správce daně vydá rozhodnutí ve věci. Skutečnost, že si kontrolující správce daně požádal doměřujícího správce daně, aby mohl daňovému subjektu vyčíslit daň podle pomůcek, je pro oprávněnost následného dožadání zcela irelevantní.
15. Žalovaný pak zrekapituloval, že žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost umožnit správci daně zahájení daňové kontroly a správce daně zároveň neměl k dispozici takové důkazní prostředky, na základě nichž by bylo možné stanovit DPPPO za předmětné zdaňovací období dokazováním. Neměl totiž k dispozici ani účetnictví žalobkyně a obraz o jejím hospodaření tak byl zatemněn vlivem nedostatku spolehlivých informací. Správce daně žádným způsobem nepochybil, když některé důkazní prostředky osvědčil jako pomůcku a u jiných, u kterých měl reálnou pochybnost o jejich daňové účinnosti, tyto z pomůcek vyloučil. Ani tyto „osvědčené“ pomůcky však nemohly odpovědět na otázku, zda byly splněny veškeré podmínky definované ust. § 19 ZDP, tedy aby převody podílů mateřské společnosti ve společnosti dceřiné byly osvobozeny od daně, resp. žádnými dostupnými důkazními prostředky nebylo možné potvrdit to, že byla žalobkyně skutečným vlastníkem příjmů z převodu obchodních podílů. V tomhle ohledu žalovaný dodal, že zde panuje značný nesoulad mezi údaji zveřejňovanými žalobkyní a pohyby na bankovních účtech žalobkyně. V souvislosti s rokem 2013 přitom lze s jistotou říci, že v tomto roce nebyly žalobkyniny pohledávky související s prodejem obchodních podílů uhrazeny a nemusely být uspokojeny ani v roce následujícím. Orgány finanční správy tak sice některé důkazní prostředky (např. účetní závěrka) osvědčily jako pomůcku, ale ani tyto však nemohou odpovědět na otázku, zda příjemce plateb nebyl pouhým zprostředkovatelem, přes něhož by příjem pouze „protékal“, přičemž by se v tomto případě nejednalo o skutečného vlastníka ve smyslu podmínky vyplývající z § 19 odst. 9 ZDP.
16. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že v kontextu výše doměřené daně dle pomůcek byly kroky správce daně naprosto neodůvodněné – pokud správce daně zvyšuje mnohonásobně daň, měl by daňovému řízení věnovat větší péči a pozornost. Doměřená částka by se měla co nejvíce přibližovat realitě. Žalobkyně pak polemizuje s některými závěry žalovaného, kdy uvádí, že z použitých pomůcek jednoznačně vyplývá „skutečné vlastnictví“ příjmu z převodu podílů. Nakonec dodává, že podle § 98 odst. 2 daňového řádu správce daně nestanovil daň dostatečně spolehlivě, když nepřihlédl ke skutečným, ze kterých vyplývají pro daňový subjekt výhody, ačkoliv je k těmto okolnostem povinen

přihlédnout. Žalovaný k obstarání pomůcek přistoupil nezákonným selektivním způsobem, kdy si obstaral jen takové, dle kterých stanovil daň, aniž by z veřejně dostupných zdrojů obstaral i okolnosti, ze kterých vyplývají výhody.

17. Žalovaný ve svém vyjádření k replice žalobkyně odkázal na svoji předchozí argumentaci a poukázal rovněž na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 297/2020-34 z 9. 6. 2021 projednávající obdobnou situaci. K dalším námitkám uvedeným žalobkyní v její replice sdělil, že tyto byly uplatněny až nyní, resp. v rozporu s § 71 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a tyto by měly tady být dle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítnuty. Z procesní opatrnosti žalovaný dodal, že tyto námitky byly uplatněny již v rámci odvolacího řízení a byly v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádány.
18. Z veřejného rejstříku je soudu známo, že usnesením zdejšího soudu č. j. MSPH 91 INS 8469/2022-A-10 z 30. 5. 2022 byl zjištěn žalobkynin úpadek, na její majetek byl prohlášen konkurs a insolvenčním správcem jí byl ustanoven Ing. Petr Janíček, DiS, MBA, LL.M. Konkurs do dnešního dne neskončil. Soud naznal, že prohlášení ani průběh konkursu nemá na řízení o žalobě žádný vliv, a to ani v podobě zániku plné moci udělené žalobkyninu zástupci (k tomu srov. část IV. rozsudku zdejšího soudu č. j. 10 Af 63/2015-103 z 26. 8. 2021).
19. Insolvenční správce uplatnil práva osoby zúčastněné na řízení, avšak k věci samé se ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

### III. Posouzení věci soudem.

#### III. 1. Východiska právního hodnocení.

20. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Při tom dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím žalobkyně po poučení soudem nevyslovila nesouhlas a žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil (podání z 21. 12. 2021). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009).
22. Úvodem soud konstatuje, že totožným skutkovým stavem ve vztahu k nynější žalobkyni se již zabýval v několika jiných případech. Jednalo se totiž o totožný postup kontrolujícího správce daně, který se pokoušel u žalobkyně zahájit daňovou kontrolu nejen na zde řešenou DPPO za rok 2014, nýbrž i za rok 2013 a rovněž i na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Ve všech případech byla daň doměřena pomůckami a žalobkyně brojila proti dodatečným platebním výměřům totožnými námitkami, jakými brojí nyní v bodu 10 a 11 tohoto rozhodnutí. O těchto žalobách přitom již bylo zdejším soudem rozhodnuto, a to rozsudkem č. j. 11 Af 13/2020-53 z 18. 9. 2020 (DPPO za rok 2014), jehož závěry byly posléze potvrzeny kasačním soudem v rozsudku č. j. 6 Afs 297/2020-34 z 9. 6. 2021. DPH za období listopad 2013 a prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 pak byla řešena rozsudkem č. j. 6 Af 50/2019-47 z 21. 7. 2022. O tomtéž pojednával soud i v rozsudku č. j. 14 Af 25/2019-42 z 8. 7. 2020

(žalobkyní byla společnost AŽU PRAHA HOLDING, a.s. - dříve ČKD PRAHA HOLDING, a.s.) - v dané věci byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 247/2020-44 a posléze odmítnuta i její ústavní stížnost usnesením Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2859/201 z 16. 11. 2021. Ačkoliv byly v daných věcech ze strany správce daně s ohledem na různé druhy daní vybrány jiné pomůcky, procesní postup správce daně i kontrolujícího správce daně je totožný s nynější věcí. Není proto důvodu, aby soud nyní od závěrů soudů upustil, nadto když byl jeho postup posvěcen ze strany vrcholného orgánu správního soudnictví a především pak i Ústavního soudu. Při posouzení věci proto v bodech 21 až 45 soud přejal argumentaci již dříve vyjádřenou ve zmíněných rozsudcích.

### III. 2. Splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

23. Podle žalobkyně nebyly v posuzovaném případě dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jelikož nebyla zahájena daňová kontrola a správce daně ani nevyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení, neexistoval zákonný předpoklad pro doměření daně z moci úřední podle § 143 odst. 3 daňového řádu.
24. Podle § 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 přílehlavě, jelikož sám daňový řád obsahuje výjimky z tohoto pravidla. Jednou z těchto výjimek je § 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.
25. V odborné právní literatuře se objevují různé názory na výklad § 143 odst. 3 daňového řádu ve spojení s § 87 odst. 5. Tak například 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 nejeví 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, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K. a Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. Komentář k § 143. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
26. Příklad podobný nyní posuzované věci, byl řešen i v judikatuře NSS. V rozsudku č. j. 9 Afs 38/2014-59 z 23. 10. 2014 NSS uvedl: „V posuzovaném případě se správce daně pokusil zahájit u žalobce daňovou kontrolu. Ten nereagoval na předvolání k zahájení kontroly ani na opakované předvolání, a proto ho správce daně vyzval postupem podle § 87 odst. 2 daňového řádu z roku 2009 k zahájení daňové kontroly. I tato výzva zůstala bez řádné odezvy [...], proto došlo na aplikaci § 87 odst. 5 daňového řádu [...]. Citované ustanovení dává správci daně v případě, že se mu nepodaří zahájit a následně provést daňovou kontrolu, možnost bez provedení daňové kontroly (tedy jako výjimku z § 143 odst. 3 daňového řádu z roku 2009), stanovit daň podle pomůcek nebo daň sjednat. Jedná se tak o důsledek toho, že daňový subjekt

*zahájení kontroly neumožnil [...]. Správce daně vyvinul snahu k zahájení daňové kontroly, k jejímu zahájení nedošlo z důvodů na straně žalobce, a proto byl správce daně oprávněn stanovit daň z příjmu fyzických osob[...] na základě ustanovení § 87 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek v rámci doměřovacího řízení zahájeného marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly [...]. Nejvyšší správní soud proto dává za pravdu stěžovateli a považuje postup, jaký zvolil správce daně při stanovení daně dle pomůcek na základě ustanovení § 87 odst. 5, za správný.“*

27. Soud se proto přiklonil k výkladu, který reflektuje tuto judikaturu NSS i zásady daňového řízení, konkrétně zásadu součinnosti, která je obsažena v § 6 odst. 2 daňového řádu. Podle této zásady osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. Pokud proto žalobkyně neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu, je zcela na místě, aby za svou nesoučinnost nesla zákonné důsledky v podobě postupu podle § 87 odst. 5 daňového řádu (tj. aby mu byla stanovena daň podle pomůcek). Toto ustanovení proto musí být v souladu s judikaturou NSS považováno za zákonnou výjimku z § 143 odst. 3 daňového řádu. Jak ostatně soustavně judikuje Ústavní soud (např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 z 17. 12. 1997, nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/96 z 4. 2. 1997 či usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1773/07 z 23. 1. 2008), 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 § 143 odst. 3 daňového řádu využít i výklad systematický, logický a teleologický.
28. 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 žalobkyně do datové schránky. Žalobkyně však výzvě nevyhověla a daňovou kontrolu zahájit neumožnila. Navíc z celého průběhu doměřovacího řízení lze snadno identifikovat obstrukční jednání ze strany žalobkyně vedené za účelem zmaření zahájení daňové kontroly a tím i doměření daně. V takovém případě bylo na místě, aby správce daně postupoval podle § 87 odst. 5 daňového řádu a vzhledem k nedostatku součinnosti ze strany žalobkyně stanovil daň podle pomůcek. V souladu s judikaturou NSS považuje soud takový postup správce daně za správný, respektující smysl a účel právní úpravy daňového řízení. Oporu v zákoně tak – s ohledem na jeho systematiku a účel daňové kontroly – nemá ani žalobkyně faktický požadavek, aby správce daně namísto vyměření daně pomocí pomůcek provedl místní šetření podle § 80 až 84 daňového řádu. Tím, zda byla splněna i další podmínka pro stanovení daně pomůckami (tedy zda daň nebylo možné ani bez součinnosti daňového subjektu stanovit dokazováním), se soud zabývá níže.
29. Žalobkyně se kromě toho mylí, když v žalobě tvrdí, že „vzhledem k tomu, že daňová kontrola zahájena nebyla, nebylo ani zahájeno doměřovací řízení“. Např. ve výše citovaném rozsudku (sp. zn. 9 Afs 38/2014) došel NSS k závěru, že „[...] doměřovací řízení je zahájeno ex lege marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k zahájení daňové kontroly.“

### III. 3. Doručování výzvy k zahájení daňové kontroly.

30. Žalobkyně dále namítla, že správce daně měl s ohledem na procesní postup svého právního zástupce, který dle žalobkyně nejednal v souladu s jejími zájmy, doručovat písemnosti, včetně výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, přímo žalobkyni. Pokud by byla výzva doručena přímo jí, by byla daňovou kontrolu umožnila.

31. Soud k tomu uvádí, že podle § 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, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K. a Žišková, M. *Daňový řád. Komentář*. Komentář k § 41 a § 25. Praha: Wolters Kluwer, 2011).
32. Podle rozsudku NSS č. j. 7 Aps 2/2010-51 z 25. 2. 2010 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.
33. Provedení daňové kontroly z povahy věci obecně nevyžaduje osobní účast daňového subjektu. Je proto zřejmé, že v posuzovaném případě správce daně neměl povinnost žalobkyni zasílat výzvu k umožnění daňové kontroly. V souladu s § 41 daňového řádu bylo na místě tento dokument zaslat pouze zástupci žalobkyně, což se také stalo. Žalobkyně 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 žalobkyně požaduje, nemá oporu v daňovém řádu, ani v navazující judikatuře.
34. Zároveň soud odkazuje na rozsudek NSS č. j. 10 Afs 493/2021-44 z 27. 7. 2022, dle kterého: „V každém případě platí, že se stěžovatel nemůže vymlouvat na problémy, které mu způsobil zástupce v daňovém řízení – bylo přece na stěžovatelově volbě, koho si za zástupce určí.“

### *III. 4. Pravomoc k provedení daňové kontroly.*

35. Žalobkyně dále namítla, že kontrolující správce daně sice jejímu zmocněnci oznámil, že u ní zahájí daňovou kontrolu, ale už ji nepoučil, z čeho odvozuje svou pravomoc tuto daňovou kontrolu zahájit a následně provést, když byl správcem daně žalobkyně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
36. Podle § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. Tato vybraná působnost je definována v § 10 odst. 4 tohoto zákona. Vybranou působností se rozumí mj. provádění daňové kontroly.
37. Soud podotýká, že otázkou místní (ne) příslušnosti ve skutkově obdobných případech se již několikrát zabývaly správní soudy, včetně NSS. Tak např. v rozsudku č. j. 10 Afs 269/2017-34 z 20. 12. 2017 NSS uvedl, že v případě § 8 odst. 2 jde o *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. V tomto soudním sporu byla podána žaloba ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina a žalobce zde argumentoval místní nepřislušností.

NSS v tomto rozsudku uvedl, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina posupoval v souladu se svými pravomocemi, ze kterých nevybočil, když se u žalobce v souladu se zásadou hospodárnosti pokusil zahájit daňovou kontrolu a místem zahájení určil kancelář Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (šlo o prostory v blízkosti sídla žalobce). Obdobně rozhodl NSS i v dalších rozsudcích týkajících se společností, které byly s nynější žalobkyní majetkově propojeny (například rozsudek NSS č. j. 5 Afs 217/2017-28 z 2. 7. 2018).

38. Pokud jde o námitku žalobkyně, že měl správce daně v nyní posuzovaném případě žalobkyni poučit, z čeho vyvozuje svou pravomoc daňovou kontrolu u žalobkyně 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 žalobkyni z 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 žalobkyni vědět, že u ní bude zahájena daňová kontrola. Toto oznámení však nelze ztotožňovat s výzvou k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu, kterou správce daně po neumožnění daňové kontroly ze strany žalobkyně vydal dne 9. 11. 2016 (č. j. 1690684/16/2903-60562-708774).
39. Kromě toho je třeba zdůraznit, že tehdejší právní zástupce žalobkyně byl advokátem, a jakožto právní odborník měl mít povědomost o institutu vybrané působnosti zakotvené v § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky. Navíc ze správního spisu plyne, že právní zástupce žalobkyně 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 žalobkynina námitka 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 věcí nevyžaduje zdůvodnění.“*
40. Právní zástupce žalobkyně 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 č. j. 29 A 69/2017-58 z 27. 9. 2017 žalobkyninu žalobu zamítl. Soud tak pokládá žalobkynino 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 žalobkyně 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 neumožnila a naopak místní příslušnost správce daně opakovaně zpochybňovala i ve správním soudnictví.

### III. 5. Limity dožádání dle § 17 odst. 1 daňového řádu.

41. Žalobkyně pak ve své žalobě uvedla, že správce daně přesáhl limity dožádání uvedené v § 17 odst. 1 daňového řádu, jelikož dožádáno bylo fakticky celé doměřovací řízení, a nikoli pouze jeho dílčí část.
42. Podle § 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“.
43. V posuzovaném případě došlo ze strany správce daně (Finančního úřadu pro hl. m. Prahu) k dožádání kontrolujícího správce daně (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 kontrolujícího správce daně o vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení žalobkyně s tímto vyčíslení daně u DPPO 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 Finanční úřad pro hl. m. Prahu..
44. 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 žalobkyně) celou dobu prováděl kontrolující správce daně v rámci vybrané působnosti, nabízelo se dožádat tento finanční úřad i k vyčíslení daně podle pomůcek ve chvíli, kdy žalobkyně daňovou kontrolu neumožnila provést. Soud musí přisvědčit žalovanému, že v tomto případě byl kontrolující správce daně vzhledem ke své úřední činnosti s žalobkyniným případem již detailně seznámen a dožádání tak dávalo smysl z hlediska hospodárnosti, což je jedno z kritérií uvedených v § 17 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že správce daně následně do svého rozhodnutí v doměřovacím řízení převzal vyčíslení daně podle pomůcek, které provedl kontrolující správce daně, pak vyplývá ze samotné podstaty institutu dožádání a soud na tomto postupu neshledává nic nezákonného. Ani skutečnost, že kontrolující správce daně o dožádání nejdříve sám požádal, neshledává soud protiprávní.
45. Nad rámec vypořádání této námitky soud poznamenává, že by nebyla v rozporu se zákonem ani situace, kdy by správce daně dožádal kontrolující správce daně o provedení celého doměřovacího řízení, jelikož zákon výslovně připouští možnost dožádání k provedení celých dílčích řízení (kam patří podle § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2) i řízení doměřovací).

### III. 6. Podmínky pro stanovení daně pomůckami.

46. Žalobkyně rovněž uvádí, že i kdyby nesplnila při dokazování zákonem stanovené povinnosti (což odmítá), daň bylo možné dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. S ohledem na důkazní prostředky, které byly obstarány, je zřejmé, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny. Je tedy nutné se věnovat otázce, zda

v posuzované kauze byly splněny podmínky pro aktivaci pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: „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.“

47. 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 kontrolujícímu správci daně zahájení daňové kontroly. Ohledně druhé podmínky, tedy zda nebylo možné daň stanovit na základě dokazování, uvádí následující.
48. 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 č. j. 1 Afs 21/2013-66 z 22. 8. 2013, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 z 19. 1. 2016). Důkazními prostředky budou zejména povinné evidence ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.
49. Jak přitom vyplývá z judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, z povahy věci není vyloučeno, aby daň byla stanovena dokazováním (a nikoli podle pomůcek) i v situaci, kdy účetnictví daňového subjektu je neúplné a neprůkazné, bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak, např. právě díky spolupráci s obchodními partnery daňového subjektu (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 33/2012-29 z 18. 3. 2015 a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS z 19. 1. 2016 a rozsudek NSS č. j. 4 Afs 87/2015-35 z 25. 2. 2016). Zdejší soud má za to, že vlastní závěr, zda bude daň stanovena dokazováním, nebo podle pomůcek, do značné míry závisí právě na aktivitě samotného daňového subjektu. V projednávané věci však žalobkyně zůstala zcela pasivní, neboť nepředložila ničeho, a to právě ani ono účetnictví.
50. 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. V Oznámení o zahájení daňové kontroly z 21. 10. 2016 navíc kontrolující správce daně žalobkyni sdělil, že k zahájení daňové kontroly je nutno předložit kompletní účetní evidenci vedenou v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to účetní doklady, hlavní knihu, účetní deník, knihy analytické evidence, evidenci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (včetně jejich inventárních karet), evidenci drobného majetku, kompletní skladovou evidenci, účtový rozvrh, vnitropodnikové směrnice, inventarizaci majetku a závazků dle § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví včetně proúčtování inventarizačních rozdílů, výpisy z bankovních účtů, popřípadě další doklady potřebné k prokázání správně stanoveného hospodářského výsledku (například kupní smlouvy, licenční smlouvy, leasingové smlouvy, smlouvy o půjčkách, apod.). Neboť žalobkyně nereagovala na výzvu k zahájení daňové kontroly, odmítla ji umožnit a nepředložila ničeho, tímto postupem zároveň odmítla plnit svou důkazní povinnost zakotvenou v § 92 odst. 3 daňového řádu. Přitom se jednalo o základní důkazní prostředky, bez jejichž

předložení daňový subjekt neunes své prvotní důkazní břemeno. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že se kontrolujícímu správci daně nepodařilo získat kompletní soubor těchto důkazních prostředků ani od jiných subjektů, neboť disponoval pouze bankovním účty žalobkyně, údaji dostupnými ve veřejných rejstřících a údaji z daňových přiznání žalobkyně. Tyto poznatky si kontrolující správce daně nicméně obstaral bez součinnosti žalobkyně. Žalobkyně pouze jen obecně uvádí, že vzhledem na obstarané důkazní prostředky je zřejmé, že podmínky pro stanovení daně byly naplněny. Jak ovšem vyplývá ze spisového materiálu, jednalo se ze své podstaty o jednotlivé důkazy, které nejvýše přispěly k přiblížení se skutečnému skutkovému stavu – správce daně neměl k dispozici téměř žádný z důkazních prostředků, k jehož předložení vyzval žalobkyni v Oznámení o zahájení daňové kontroly. Už vůbec se nedá hovořit o tom, že by snad měl k dispozici dostatečné množství důkazních prostředků, kterými by bylo možné účetní případy dostatečně spolehlivě prokázat jinak než účetnictvím. Kontrolující správce daně navíc bankovní účty žalobkyně, které si obstaral, neosvědčil jako pomůcku, neboť údaje v nich obsažené nekorespondovaly s údaji zjištěnými z veřejných rejstříku – především účetní závěrky (viz str. 17 Dodatečného platebního výměru č. j. 7483397/19/2009-52523-109623 z 8. 10. 2019). Pokud by správce daně nerozhodl o stanovení daně podle pomůcek, daň by byla stanovena dokazováním za pomoci neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot. Šlo by tak o vadné (a především neúplné) zjištění skutkového stavu věci.

51. Soud je proto přesvědčen, že kontrolující správce daně 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 vymezenou v § 6 odst. 2 daňového řádu možnost přispět ke správnému zjištění a stanovení daně. Tvzení, že žalobkyně postupem kontrolujícího správce daně byla zkrácena na svém právu účastnit se dokazování a navrhopvat důkazní prostředky, se tak v tomto kontextu jeví jako účelové. Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu byly naplněny.

### III. 7. Výběr a hodnocení pomůcek.

52. Žalobkyně dále namítá, že došlo k pochybení při hodnocení jednotlivých pomůcek - pokud finanční orgány údaje v účetní závěrce osvědčily jako pomůcku, kterou nezpochybnily, měly tyto informace použít ve vzájemných souvislostech a nikoliv selektivně. Případně měly tento svůj postup odůvodnit a ostatní položky zpochybnit, což neučinily. V konečném důsledku žalobkyně brojí i proti výběru pomůcek, neboť podstatou sporu je, zda kontrolující správce daně správně vyloučil z pomůcek (neosvědčil jako pomůcku) údaje z daňového přiznání žalobkyně vztahující se k osvobození příjmu z převodu obchodních podílů.
53. Soud konstatuje, že dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností daň stanovit způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 20/2014-40 z 2. 4. 2014). Daňový řád klade požadavek na stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Ust. § 114 odst. 4 daňového

řádu zároveň stanoví, že daňový subjekt v případě stanovení daně dle pomůcek může brojit pouze proti přiměřenosti použitých pomůcek.

54. Otázce dostatečné spolehlivosti se nescetněkrát věnoval i NSS. Kupříkladu v rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007-156 z 18. 7. 2007 dovedl, že „[...] případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení.”
55. Stejně tak se i vyjádřil Ústavní soud ve svém usnesení č. j. II. ÚS 460/15-2 z 8. 3. 2016, dle kterého: „Stěžovatelka nemohla úspěšně uplatnit ani námitky směřující proti výběru konkrétní pomůcky, resp. proti použití údaje o materiálové náročnosti zjištěného u srovnávaných subjektů. Při stanovení daně podle pomůcek totiž mohla namítnout kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení pouze za předpokladu, že by svými námitkami zpochybňovala dostatečnou spolehlivost daňové povinnosti neboli celkové vyměření daně, což však (procesně adekvátním způsobem) nečinila.” Obdobně též rozsudek NSS č. j. 8 Afs 69/2010-103 z 30. 5. 2011: „[...] daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.”
56. V rozsudku č. j. 5 Afs 34/2015-29 z 29. 10. 2015 NSS konstatoval: „Je zcela pochopitelné, že stěžovatelka nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat skutečné daňové realitě. Bylo však na ní, aby uvedla, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložila odpovídajícími důkazy. Namísto toho stěžovatelka jak v žalobě, tak i nyní v kasační stížnosti setrvale tvrdí nesprávnost použití uvedené pomůcky (normy ztratného), toto tvrzení však samo o sobě nelze považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost této námítky by stěžovatelka musela prokázat, že při způsobu uskutečňování své podnikatelské činnosti v oboru hostinské činnosti v daném místě a čase nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu skutečných obchodů dosáhnout ani přibližně takového daňového základu, jak byl stanoven správcem daně. Pouze v tom případě by prokázala, že daňová povinnost nebyla správcem daně stanovena dostatečně spolehlivě, a potom by také mohla, jak již výše uvedeno, napadat i konkrétní použité pomůcky.”
57. Žalobkyně brojíc proti výběru pomůcek a proti hodnocení pomůcek ze strany správce daně však v žalobě vůbec netvrdila, že by výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Již z tohoto důvodů nemůže být dle názoru soudu žaloba úspěšná.
58. Z výše citované judikatury navíc vyplývá, že brojit proti konkrétnímu výběru pomůcek je žalobkyni zapovězeno. Neboť žalobkyně neposkytla správci daně žádnou součinnost, nemohla se ani účastnit procesu výběru pomůcek pro stanovení její daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a proto jí logicky nesvědčí ani právo domáhat se jiného, vhodnějšího výběru pomůcek nebo naopak odmítat použití konkrétní pomůcky. NSS však zároveň ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 174/2019-34 z 30. 4. 2020 konstatoval, že

daňový subjekt může mimo jiné namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflekovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci. Z tohoto závěru tak dle soudu vyplývá, že je třeba (i přes na první pohled zapovězené brojení proti výběru pomůcek) nutno zkoumat vhodnost výběru (konstrukce) pomůcek ze strany správce daně právě s ohledem na to, zda se při jejich výběr správce daně nedopustil onoho excesu. Tento by totiž sám o sobě způsobil nepřezkoumatelnost rozhodnutí, čímž by logicky byla daň stanovena nespolehlivě – navíc bez ohledu na to, zda daňový subjekt napadá neadekvátnost výsledné daňové povinnosti.

59. Soud tak zkoumal, zda se správce daně při výběru pomůcek nedopustil excesu, který by měl za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí a tím i nespolehlivost daně. Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 69/2010-103 z 30. 5. 2011). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckami tak mohou být dle písm. a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně.
60. Ve zde řešeném případě správce daně při stanovení daně podle pomůcek nejprve vycházel z daňového priznání z příjmu právnických osob za rok 2013, obchodního rejstříku a z veřejně přístupné Zprávy o ověření účetní závěrky a výroční zprávy k datu 31. prosince 2013, které byly do Sbírky listin uloženy pod názvem „Účetní závěrka [2013], výroční zpráva [2013], zpráva auditora“ (dále jen „účetní závěrka“) a dále ze Zprávy o ověření účetní závěrky a výroční zprávy k datu 31. prosince 2012, které byly do Sbírky listin uloženy pod názvy „Účetní závěrka [2012], zpráva auditora“ a „výroční zpráva (2012), zpráva o vztazích [2012], zpráva auditora“. Správce daně v rámci odpovědi od bankovních ústavů dále zjistil pohyby na účtech daňového subjektu. V případě odchodících plateb se jednalo o platby ve výši 13 338 669,28 Kč a v případě příchozích o platby ve výši 12 946 717,99 Kč, tedy částek rozdílných od údajů vyplývajících z účetní závěrky 2013, resp. z daňového priznání, kde daňový subjekt uváděl roční úhrn čistého obrátu 791 537 607 Kč. Správce daně přitom zjistil, že daňový subjekt prodal v roce 2013 podíly v dceřiných obchodních korporacích (bod 99 žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž dosáhl příjmů z prodeje ve výši 702 400 000 Kč. Hodnota čistého obrátu bez příjmů z převodu podílů na dceřiných obchodních korporacích za rok 2013 činila 89 137 607 Kč. Správce daně na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že nebylo možné při výměru pomůcek vycházet z pohybů na bankovních účtech, neboť pohyby na bankovních účtech neodpovídají skutečnostem, které žalobkyně tvrdila mimo jiné v řádném daňovém priznání, a to i při

„vyloučení“ příjmů z prodeje obchodních podílů. Proto správce daně získané výpisy z bankovních účtů žalobkyně neosvědčil jako pomůcku, což ostatně žalobkyně ani nerozporuje.

61. Správce daně zároveň neosvědčil jako pomůcku část daňového přiznání k DPPO za rok 2013, a to z následujících důvodů. Žalobkyně v daňovém přiznání vykázala výsledek hospodaření ve výši 306 131 148 Kč, na ř. 220 vykázala základ daně ve výši 1 407 322 Kč, přičemž po uplatnění daňové ztráty ve výši 1 011 353 Kč na ř. 230 vykázala výslednou daň na ř. 340 ve výši 75 050 Kč. Z daňového přiznání je dále seznatelné, že žalobkyně vyloučila z výsledku hospodaření výdaje uvedené na ř. 40 – výdaje neuznávané za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši 397 676 174 Kč. V příloze č. 1 II. oddílu žalobkyně upřesnila, že náklady související s prodejem cenných papírů a podílů odpovídají částce 397 501 951 Kč. Žalobkyně z výsledku hospodaření rovněž vyloučila příjmy uvedené na ř. 110 – příjmy osvobozené od daně podle § 19 ZDP ve výši 702 400 000 Kč. Správce daně z účetní závěrky roku 2013 a 2012, které rovněž osvědčil jako pomůcku, konkrétně zjistil, že k 31. 12. 2012 byla žalobkyně mimo jiné 100% vlastníkem obchodních korporací GAMA-SYCHROV, s.r.o., nyní SEPTIME CONSULTING, s.r.o., ČKD KOMPRESORY a.s., později K TRADE CONSULT, a.s. a DELTA-SYCHROV, s.r.o., přičemž hodnota podílu na základním kapitále vyšším než 20 % činila v roce 2012 celkově 1 093 054 000 Kč. V roce 2013 žalobkyně zvýšila finanční investice o částku 132 600 000 Kč na základě koupě podílu ve společnosti ČKD GROUP, a.s. a ještě v téže roce prodala podíly v obchodních korporacích GAMA-SYCHROV, s.r.o., nyní SEPTIME CONSULTING, s.r.o., ČKD KOMPRESORY a.s., později K TRADE CONSULT, a.s. a DELTA-SYCHROV, s.r.o. Hodnota podílu na základním kapitálu vyšším než 20 % činila v roce 2013 celkově 830 152 000 Kč, z čehož vyplývá, že částka odpovídající hodnotě prodaných podílů je 397 502 000 Kč, jak je potvrzeno i ve Výkazu zisku a ztrát ke dni 31. 12. 2013 na ř. J – prodané cenné papíry a podíly, kde je částka 397 502 000 Kč. Správce daně přitom zjistil z obchodního rejstříku informace o prodeji obchodních podílů - Podíl v obchodní korporaci DELTA-SYCHROV, s.r.o. ve výši 100 % koupila společnost CODECO a.s.; Podíl v obchodní korporaci GAMA-SYCHROV, s.r.o., nyní SEPTIME CONSULTING, s.r.o., ve výši 100 % koupila společnost BRAINCO LLC; Podíl v obchodní korporaci ČKD KOMPRESORY a.s., později K TRADE CONSULT, a.s., ve výši 100 % koupila společnost HAWK INDUSTRY ASSETS LTD. Na základě výše uvedeného měl správce daně za prokázaný prodej podílů ve výše uvedených obchodních korporacích, který se uskutečnil v roce 2013. Ve vazbě na ZDP a § 19 odst. 1 písm. ze) a § 19 odst. 3, 4 a 9 ZDP však správce daně konstatoval, že nebyly naplněny veškeré podmínky pro uplatnění osvobození, na základě čehož neuznal jako pomůcky údaje uvedené v daňovém přiznání, týkající se vyloučených nákladů ve výši 397 501 951 Kč a výnosů ve výši 702 400 000 Kč. Správce daně v dodatečném platebním výměru konkrétně uvedl, že neměl mimo jiné za prokázané, že je žalobkyně skutečným vlastníkem příjmu z převodů podílů dle § 19 odst. 9 ZDP, což je předpokladem pro osvobození těchto příjmů od DPPO dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP. Z jemu dostupných informací totiž nebylo možné splnění podmínek pro osvobození ověřit a žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek prokazující mj. to, že byla skutečným vlastníkem příjmu z převodu podílů.
62. Kromě údajů zjištěných z obchodního rejstříku (blíže srov. bod 60 tohoto rozhodnutí) – tedy vlastních poznatků správce daně získaných při správě daní dle § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu bylo osvědčeno ze strany správce daně jako pomůcka daňové přiznání

k DPPO za rok 2013, avšak kromě výše pořizovací ceny podílů na ř. 40 daňového přiznání ve výši 397 501 951 Kč, kterou vyloučil z výsledku hospodaření uvedeném na ř. 10 daňového přiznání, a dále částky ve výši 702 400 000 Kč za prodej cenných papírů a podílů, snižující na ř. 110 výsledek hospodaření uvedený na ř. 10 daňového přiznání. Ve zbytku bylo daňové přiznání osvědčeno jako důkazní prostředek, který nebyl správcem daně zpochybněn dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Z těchto pomůcek (tedy údajů z obchodního rejstříku a nezpochybněné části daňového přiznání) pak správce daně při zohlednění výhod dle § 98 odst. 2 daňového řádu stanovil základ daně a vypočetl DPPO.

63. Správce daně postupoval v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu, když konkrétně dle písm. a) osvědčil jako pomůcku část daňového přiznání k DPPO z roku 2013. Část jako pomůcku neosvědčil, neboť byla správcem daně zpochybněna – rovněž ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Ke zpochybnění došlo z důvodu, že žalobkyně neprokázala skutečné vlastnictví příjmu z převodu obchodních podílů ve smyslu § 19 odst. 9 ZDP. Podle § 19 odst. 6 ZDP přitom platí: *„Příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“* Správce daně nepochybil, že k převodu podílů skutečně došlo, nicméně neměl již k dispozici účetnictví žalobkyně (neboť mu ho neposkytla), ať již v listinné či elektronické podobě, tudíž nemohl provést žádnou kontrolu účtu závazků. V opačném případě by jistě mohl snadno určit, zda žalobkyně byla skutečným vlastníkem příjmů z převodu podílů. Zásadní pak je, že zde panoval značný nesoulad mezi údaji zveřejňovanými žalobkyní a pohyby na jejich bankovních účtech. V souvislosti s rokem 2013 přitom lze s jistotou říci, že v tomto roce nebyly žalobkyniny pohledávky související s prodejem obchodních podílů uhrazeny, jelikož žalobkyně realizovala prostřednictvím svých bankovních účtů příchozí platby jen ve výši 12 946 717,99 Kč. Tyto pohledávky ovšem nemusely být uspokojeny ani v roce následujícím, jelikož dle údajů získaných od bankovních institucí, realizovala žalobkyně v roce 2014 příchozí platby jen ve výši 306 636 712,75 Kč. Příjmy z prodeje obchodních podílů přitom činily 702 400 000 Kč, tedy více než dvojnásobek plateb přijatých na účty žalobkyně. Soud konstatuje, že tato skutečnost je natolik podstatná, že ve správci daně zcela legitimně mohla vzbudit pochybnosti o části daňového přiznání – o nároku na osvobození příjmů z převodu obchodních podílů od daně z příjmu. S tímto hodnocením přitom souhlasil i Městský soud v Praze v rozsudku č. j. 11 Af 13/2020-53 z 18. 9. 2020, když vzpomenuk zejména to, že daňový subjekt neumožnil správci daně provedení daňové kontroly, a tudíž správce daně nemohl své pochybnosti rozptýlit podrobným prostudováním účetnictví daňového subjektu. Pokud by žalobkyně zpřístupnila správci daně své doklady, mohla by se později domáhat, pro něj příznivějšího výsledku, zejména pokud by objasnila, v jaké konkrétní souvislosti jí z účtu odcházely specifikované platby, a současně prokázala, že se jedná o náklady daňově účinné. V opačném případě musí strpět i pro ni nepříznivé závěry, dle kterých v případě těchto plateb nelze vyloučit, zda se nejedná o platby fiktivních faktur, ovšem ani to, že se například nemohlo nejednat o platby jinému subjektu z prodeje podílů v obchodních společnostech, plynoucí jejich skutečnému vlastníkovu. Je sice pravdou, že z účetní závěrky je patrné, že oproti pohledávce vzniklé z titulu prodeje podílu nevznikl zrcadlově žádný závazek, který by odpovídal povinnosti žalobkyně převést dané prostředky jinému subjektu, ale tato skutečnost sama o sobě nepostačí k rozptýlení pochybností správce daně o skutečném vlastnictví příjmu z převodu, a to především s ohledem na zásadní nesrovnalosti v pohybech na bankovních

účtech žalobkyně nekorespondující s tvrzeným vlastnictvím. Ani údaje z obchodního rejstříku tak samy o sobě nemohou prokázat postavení žalobkyně jako skutečného vlastníka příjmů z převodu těchto podílů.

64. Soud k této dílčí námitce uzavírá, že správce daně nepochybil, když při výběru pomůcek dle § 98 odst. 3 písm. a) osvědčil jako pomůcku část daňového přiznání k DPPO z roku 2013 a část neosvědčil, neboť ji zpochybnil. Správní úvaha se přitom zakládá na důvodných pochybnostech, na základě kterých nebylo možné uzavřít, že žalobkyně byla skutečným vlastníkem příjmů z převodu obchodních podílů. Proto správci daně nezbylo než část daňového přiznání z pomůcek vyloučit, neboť o ní panovaly důvodné pochybnosti. Odůvodněné je i neosvědčení bankovních účtů žalobkyně jako pomůcek, a naopak osvědčení údajů z obchodního rejstříku – tyto výběry a pomůcek ostatně žalobkyně nespornuje. Správce daně tak nevybočil z mezí svého správního uvažování při výběru (konstrukci) pomůcek, jednalo se o zcela logický a zákonem předjímaný postup. Nejednalo se o exces, který by měl za následek nespolehlivé stanovení daně podle pomůcek.
65. Skutečnost, že daňový subjekt není v zásadě oprávněn brojit proti výběru pomůcek ze strany správce daně, neznamená, že nemůže brojit proti jejich hodnocení. Žalobkyně poukazuje na fakt, že účetní závěrka a zpráva auditora byly správcem daně osvědčeny jako pomůcka a obsah účetní závěrky nebyl zpochybněn, avšak správce daně při použití této pomůcky postupoval nekonzistentně a selektoval z účetní závěrky pouze údaje, které prokazovaly, že žalobkyně uskutečnila prodej obchodních podílů. Správce daně nevzal v potaz podstatný fakt, a to že účetní závěrka obsahovala daň z příjmů splatnou ve výši 75 000 Kč, kterou navíc ověřil auditor. Tato skutečnost svědčí o osvobození posuzovaných příjmů z prodeje obchodních podílů. Z účetních výkazů je navíc patrné, že oproti pohledávce vzniklé z titulu prodeje podílu nevznikl zrcadlově žádný závazek, který by odpovídal povinnosti žalobkyně převést dané prostředky jinému subjektu. Je tak zřejmé, že je jejích skutečným vlastníkem. Soud však na tomto místě připomíná, že právo žalobkyně brojit proti hodnocení pomůcek není bezbřehé. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu lze brojit proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek pouze co do přiměřenosti pomůcek. Zároveň za účelem vyvrácení přiměřenosti pomůcek je po daňových subjektech vyžadováno, aby prokázali nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti (Lichnovský, O., Ondrýsek, R., a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 518). Žalobkyně je tedy povinna uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřenou, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné přiměřenosti pomůcek a výsledné daňové povinnosti leží na ní. Žalobkyně sice rozporuje hodnocení pomůcek, ale nejenže nepřiměřenost použitých pomůcek svědčící o nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti neprokazuje, ale ani nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti nikterak netvrdí. Rozporovat hodnocení pomůcek jí tak vůbec nepřísluší.
66. Soud se přitom s hodnocením pomůcek ze strany správce daně ztotožňuje. Pokud správce daně totiž hodnotil osvědčené pomůcky (v tomto případě účetní závěrku), tyto již logicky nehodnotil z hlediska toho, zda žalobkyně prokázala osvobození příjmu z převodu podílu od DPPO, neboť ono osvobození již z pomůcek vyjmul právě „odmítnutím“ dílčí části daňového přiznání. Správce daně pak neměl proč zkoumat, zda je v účetní závěrce vykázán zrcadlový závazek, který by odpovídal povinnosti převést dané prostředky jinému subjektu, neboť o osvobození již neuvažoval. Tato okolnost naopak měla místo v jeho úvahách předcházejících osvědčení části daňového přiznání jako pomůcky, v nichž však

převážily shora popsané pochybnosti. Lze do jisté míry souhlasit s žalobkyní, že správce daně mohl výslovně vyloučit z pomůcek údaje uvedené v účetní závěrce o daňové povinnosti ve výši 75 000 Kč. Takový požadavek však vzhledem k okolnostem případu nemůže být důvodný, resp. toto dílčí pochybení správce daně nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Jelikož nebylo osvědčeno celé daňové přiznání k DPPO za rok 2013, ve kterém žalobkyně vykážala právě daňovou povinnost 75 000 Kč, je logické a nanejvýš zřejmé, a to i bez výslovného uvedení, že správce daně nemohl k tomuto údaji přihlídnout v účetní závěrce. Ačkoliv je účetní závěrka sestavována k 31. 12. 2013, k jejímu vyhotovení dochází později, když v tomto konkrétním případě byla na soud doručena dne 19. 12. 2014, tedy po podání daňového přiznání k DPPO (1. 7. 2014). Zanesení údaje o výsledné daňové povinnosti 75 000 Kč do účetní závěrky tak bylo zřejmě provedeno až po podání daňového přiznání, kdy z logiky věci sám daňový subjekt zjistí svoji daňovou povinnost nejprve při tvorbě/podání daňového tvrzení. Vtělení této částky do účetní závěrky bylo učiněno pouhým přepisem údaje z daňového tvrzení do jiného dokumentu, který tento údaj vyžadoval. Rozhodně se tedy nemůže ani jednat o skutečnost, která jednoznačně svědčí o osvobození posuzovaných příjmu z prodeje obchodních podílů, jak uvádí žalobkyně. Požadavek na správce daně, aby výslovně uvedl, že neosvědčuje jako pomůcku údaj *de facto* převzatý z daňového přiznání, které předtím správce daně částečně zpochybnil, nemůže být důvodný. Už vůbec se pak nejedná o diskriminační a účelovou selekci údajů ze strany správce daně. Je třeba připomenout, že to byla především žalobkyně, jejíž jednání zapříčinilo stanovení daně podle pomůcek. Pokud by poskytla potřebnou součinnost při doměřovacím řízení, mohla by se později domáhat pro ni příznivějšího výsledku.

67. Podle žalobkyně rovněž zpráva auditora byla chybně hodnocena, neboť auditor má povinnost (kterou mu ukládá zákon) ověřovat všechny položky účetní závěrky a zejména ty významné, proto pokud účetní závěrku beze všeho ověřil, jsou informace o vykázané dani ve výši 75 000 Kč správné. Soud uvádí, že pokud správce daně osvědčil jako pomůcku účetní závěrku, neměl důvod neosvědčit i zprávu od auditora, který ji prověřoval. Soud zkonstatoval, že správce daně při hodnocení účetní závěrky významně nepochybil, proto osvědčení zprávy auditora jako pomůcky rovněž není vadným postupem. Soud navíc uvádí, že ověření ze strany auditora beze všeho neznamená správné stanovení vykázané daně. O tom svědčí i obsah samotné zprávy auditora (str. 2), dle které je žalobkyně odpovědná za sestavení účetní závěrky a za věrné zobrazení skutečností v ní v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou – nikoliv samotný auditor. Není přitom pravdou, že by se žalovaný s touto (již v odvolacím řízení uplatněnou námitkou) nevypořádal, když z bodů 98 až 115 žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá opak. Je z něj zřejmé, že žalovaný účetní závěrku i zprávu auditora osvědčil jako pomůcku a nepochybnil ji. Soud konstatuje, že vlastní hodnocení žalovaného nemůže znamenat nedostatečné odůvodnění jen z důvodu, že se tímto hodnocením žalobkyně neztotožňuje. Rozsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí byl přitom adekvátní rozsahu uplatněných odvolacích námitek.
68. Soud závěrem opakovaně připomíná, že daň musí být pomůckami stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu) a daňovým subjektům přísluší brojit pouze co do přiměřenosti pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Z judikatury přitom vyplývá, že

námítky žalobkyně mohou brojit pouze proti výsledné daňové povinnosti – co se týče spolehlivosti daně i přiměřenosti použitých pomůcek. S výslednou daňovou povinností však žalobkyně vůbec nepolemizuje. Bylo přitom její povinností nejen tvrzení, ale i důkazní, že chybné hodnocení pomůcek ze strany správce daně mělo za následek nespolehlivé stanovení výsledné daňové povinnosti v nepřiměřené výši. To však nejen že nedoložila, ale ani netvrdila. Soud přitom bez ohledu na uvedené neshledal vadný postup správce daně ani při hodnocení jednotlivých pomůcek, resp. ne takový, který by mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Současně platí, že samotný výběr pomůcek lze napadat pouze za předpokladu, že se správce daně dopustil excesu při své správní úvaze, což se však nestalo.

### III. 8. Faktické stanovení daně dokazováním.

69. Další námitka žalobkyně brojí proti postupu žalovaného, resp. správce daně, který při stanovení daně pomůcky de facto nepoužil – daň totiž byla stanovena dokazováním. Nelze totiž stanovit základ daně podle pomůcek a pak ho navyšovat o konkrétní částky neprokázaných výnosů a nákladů, jak se stalo v této věci. Své závěry žalobkyně opírá navíc o rozsudek NSS č. j. 2 Afs 34/2006-99 z 13. 12. 2006, dle kterého: *„Pokud by daně byly stanoveny tak, že od výdajů uplatněných v daňových přiznáních byly odečteny výdaje daňovým subjektem neprokázané, nejde o stanovení daně podle pomůcek. Předpokladem užití pomůcek je, že nedostatky v účetnictví vylučují stanovení daně dokazováním. Přitom nelze říci, že by skutečnost, že stejný způsob faktického stanovení daně byl podřazen pod pomůcky namísto dokazování, neměl význam, neboť by byl stejný.“*
70. V posuzovaném případě tato situace nenastala. Správce daně totiž v rámci své vlastní správní úvahy zhodnotil, jaké důkazní prostředky osvědčí jako pomůcky a jaké ne. Tento postup jistě nemůže být oním nepřijatelným dokazováním, neboť je předvídaný v ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, kde se předpokládá hodnocení důkazních prostředků ze strany správce daně z hlediska jejich spornosti. Takovou úvahu učinil i správce daně, když shledal, že některé údaje v daňovém přiznání k DPPO za rok 2013 jako pomůcku osvědčit nemůže (právě ono osvobození), protože je má za sporné. Z údajů, které osvědčil jako pomůcku, pak správce daně vypočetl základ daně a daň. Sama žalobkyně uvádí, že: *„Nelze totiž stanovit základ daně podle pomůcek a pak ho navyšovat o konkrétní částky neprokázaných výnosů a nákladů, jak se stalo v této věci.“* To však v dané věci nenastalo, když správce daně zcela správně a v souladu se zákonem zhodnotil, jaké důkazní prostředky má za prokázané a jaké za sporné a z těch prokázaných pak stanovil základ daně. Žádné dokazování po osvědčení pomůcek a stanovení základu daně, na základě kterého by od vypočteného základu daně navyšoval o další částky, již neprováděl. Soud se v daném ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v případě stanovení daně prostřednictvím pomůcek se vychází z „nepřímých důkazů“, jelikož podklady k jednotlivým účetním případům nemá správce daně zpravidla vůbec k dispozici. To však neznamená, že i z této skupiny důkazů nemůže správce daně vyvozovat konkrétní závěry, tedy i vyhodnotit, zda tyto důkazní prostředky jsou relevantní a využitelné jako důkazy, které správcem daně nebyly zpochybněny a tím je osvědčit jako pomůcky. Pokud by tomu tak nebylo, a správce daně by z těchto, byť neúplných informací nemohl vyvozovat žádné závěry, daňový subjekt by v případě neplnění jeho daňových povinností byl oproti správci daně značně zvýhodněn. Daňovým subjektům by totiž stačilo, požadovanou součinnost správci daně neposkytnout a současně žádné důkazní prostředky správci daně nepředat a následně zpochybňovat závěry správce daně s poukázáním na nedostatečně zjištěný skutkový stav a nedostatečnou oporu závěrů

správce daně ve spisu. Takový výklad § 98 daňového řádu je ovšem zcela proti jeho smyslu a účelu, jelikož k tomuto způsobu stanovení daně se přistupuje právě tehdy, kdy skutkový stav není objasněn, když se zpravidla není možné k němu ani přiblížit. Dispozice daňových subjektů jsou v tomto případě toliko odhadovány, k čemuž lze, ve vazbě na § 98 odst. 3 daňového řádu využít mimo jiné ty důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a naopak vyloučit takové, o kterých má správce daně pochybnosti, resp. žádné či neúplné informace. Pokud v nyní posuzované věci správce daně využil nezpochybněné údaje z daňových přiznání k DPPPO a některé další údaje z obchodního rejstříku, nedopustil se nepřipustného dokazování, ale usiloval tímto postupem o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné výši základu daně žalobkyně.

71. Soud dodává, že obdobná věc byla řešena jiným jeho senátem v rozsudku č. j. 14 Af 25/2019-42 z 8. 7. 2020, kde žalobkyně rovněž argumentovala rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 34/2006 99 z 13. 12. 2006. V souzené věci se jednalo o doměření daně z přidané hodnoty dle pomůcek a skutkový stav byl téměř totožný. Správce daně 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 výsledku svědků (dodavatelů žalobkyně) z jiných daňových řízení. Dále pak správce daně získal z veřejně přístupné Sbírkou 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. Shledal přitom, že v souladu s § 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 navrhnout 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.“ Dále pak zdůraznil, 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“. Zásadní pak je, že tyto závěry zdejšího soudu posvětil i NSS ve svém rozsudku č. j. 2 Afs 247/2020-44 z 20. 8. 2021.
72. Nic tak správci daně nebránilo z podaného daňového přiznání k DPPPO za rok 2013 vyloučit údaje týkající se „osvobození“, když tyto důkazní prostředky byly zcela důvodně zpochybněny a nemohly tak být osvědčeny jako pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a)

daňového řádu. Jak již několikrát zaznělo, bylo čistě na žalobkyni, zda se rozhodne doměření její daňové povinnosti účastnit. V daném případě se nejednalo o stanovení daně dokazováním, ale čistě pomůckami. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že vzhledem k množství (resp. absenci) důkazních prostředků je obtížné si představit, že by ke stanovení daně došlo na základě dokazování tak, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav a závěry správce daně by měly dostatečnou oporu ve spisu.

73. Žalobkyně nakonec v rámci své repliky k vyjádření žalovaného k žalobě nově uvádí, že „[...] je zřejmé, že správce daně nestanovil daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě a porušil ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, když nepřihlédl (příčemž tyto informace měl k dispozici, jak je uvedeno výše) ke skutečnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, ačkoli je k těmto okolnostem **povinen přihlédnout**. I když se v případě stanovení daně podle pomůcek jedná o kontumační způsob stanovení daně, neznamená to automaticky, že si správce daně vybere pouze ty pomůcky, podle kterých stanoví jakoukoli daň. Z rozsáhlé judikatury správních soudů totiž vyplývá (jak podrobně žalobce uvedl v bodu II odvolání), že **i daň stanovená podle pomůcek musí být daní stanovenou tak, aby se co nejvíc přiblížila k dani ve správné výši**. Jak je uvedeno v odvolání, žalobě a v této replice, zjevně tomu tak nebylo. Žalovaný se sice ve svém rozhodnutí k otázce „výhod“ vyjádřil, avšak spíše v obecné podobě. Hodlal-li pak správce daně, resp. žalovaný doměřovat daň mnohonásobně vyšší, bylo jeho povinností věnovat náležitou péči všem okolnostem, které mohou mít na správnou výši stanovené daně vliv. A pokud tak neučinil prvostupňový správce daně, pak tak měl učinit při přezkumu správné výše daně žalovaný, zejména v situaci, kdy žalobce konkrétní okolnosti, k nimž lze přihlédnout, v odvolání předeštel. Žalovaný k obstarání pomůcek přistoupil nezákonným selektivním způsobem, kdy si obstaral jen takové, dle kterých stanovil daň, aniž by z veřejně dostupných zdrojů obstaral i okolnosti, ze kterých vyplývají výhody (jak uvádíme např. v bodu [5]). Netřeba pak připomínat, že v případě stanovení daně podle pomůcek nejde o jednoznačné důkazy svědčící o nějaké okolnosti, ale o ‚pomůcky‘, které se blíží realitě.“
74. Soud konstatuje, že výše uvedené námítky byly uplatněny poprvé až v replice z 27. 1. 2022, přičemž lhůta pro podání žaloby (a tedy pro doplnění nových žalobních bodů) skončila dne 1. 4. 2021. Těmito se tak soud ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. nebude zabývat. Bez ohledu na tento závěr je však třeba konstatovat, že správní úvaha žalovaného, zda správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry odůvodnil, je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, jak vyplývá z rozsudku NSS č. j. 1 Afs 3/2003-68 z 11. 3. 2004. Soud konstatuje, že je povinen k případné vadě – nepřezkoumatelnosti - rozhodnutí přihlížet sám z úřední povinnosti, tedy i k vadě způsobené absencí správní úvahy o tom, zda bylo přihlédnuto k případným výhodám svědčícím daňovému subjektu. Soud ve stručnosti konstatuje, že takovou vadu neshledal. Správce daně (a posléze i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí) vyjádřili správní úvahu o tom, zda bylo přihlédnuto ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývá výhody pro žalobkyni a zcela správně přihlédl i k výhodám, které žalobkyně explicitně nezmínila (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 162/2006-114 z 29. 3. 2007). Správce daně konkrétně z daňového přiznání za rok 2013 zjistil, že žalobkyni byly ve dřívějších zdaňovacích obdobích vyměřeny daňové ztráty, přičemž výše daňové ztráty, kterou si mohla žalobkyně uplatnit v roce 2013, byla 1 011 353 Kč. Správce daně proto v odvoláním napadeném rozhodnutí na řádku 3 zohlednil tyto dříve vyměřené a dosud neuplatněné ztráty ve výši 1 011 353 Kč a tímto naplnil rovněž i požadavky zákona. Správce daně ani žalovaný žádnou jinou výhodou,

kteřá by ze skutečností žalobkyní tvrzených přímo vyplývala, resp. by se jiným způsobem dostala do povědomí daňových orgánů, nezjistili, jak je uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí. Je třeba souhlasit s žalovaným, že jen na základě postupu, dle kterého správce daně nevycházel z žalobkyní preferované volby pomůcek, není možné vyvozovat, že správce daně odhlížel od výhod, které by pro žalobkyni vyplývaly. Co se přitom týká výběru pomůcek, je třeba připomenout, že žalobkyně nemá zásadně právo domáhat se výběru jiných, dle jejího názoru vhodnějších pomůcek (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156 z 18. 7. 2007).

#### IV. Závěr a náklady řízení.

75. Žalobkyně svým obstrukčním jednáním znemožnila kontrolujícímu správci daně, který byl místně i věcně příslušný k provedení daňové kontroly, tuto kontrolu zahájit. S ohledem na absenci spolupráce žalobkyně a nedostatek důkazních prostředků, na základě kterých by bylo možné daň stanovit spolehlivě, pak správce daně přistoupil k doměření DPPO pomůčkami. Při výběru pomůcek postupoval mimo jiné v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, když provedl hodnocení důkazních prostředků, a ty, které nezpochybnil, osvědčil jako pomůcku. Z těchto pomůcek pak stanovil základ daně a samotnou DPPO. Správce daně i žalovaný přitom přihlédli i k okolnostem, ze kterých pro žalobkyni vyplývaly výhody. Žalobkyně nemůže být se svou žalobou úspěšná již z důvodu, že pochybila ve svých povinnostech a právo brojit proti takto stanovené dani má pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 98 odst. 4 ve spojení s § 114 odst. 4 daňového řádu). Namítanou nedostatečnou spolehlivost či nepřiměřenost použitých pomůcek je ovšem nutno vztáhnout toliko k celkovému výsledku stanovené daňové povinnosti, a prokázat by ji musela žalobkyně. Žalobkyně nejen že nedoložila pochybení daňových orgánů ve vztahu k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti, ale nedostatečně spolehlivé stanovení celkové daně nebo nepřiměřenost použitých pomůcek ani netvrdila. Nebylo tak možné přisvědčit ani závěru žalobkyně, že finanční orgány porušily zásady zákonnosti v daňovém procesu, což mělo za následek zkrácení práv žalobkyně, zejména právo na spravedlivý proces. Vzhledem k tomu soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
76. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.
77. Osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu svých nákladů, neboť jí soud neuložil splnění žádné povinnosti a neshledal ani existenci žádných důvodů hodných zvláštního zřetele, jež by ospravedlnily jiný postup (§ 60 odst. 5 s. ř. s.).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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.

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](http://www.nssoud.cz).

Praha 25. října 2022

**JUDr. Ing. Viera Horčicová**  
předsedkyně senátu