



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Thi Yen Nguyen**, se sídlem Petrovice 7, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 9. 2024, č. j. 15 Af 6/2022-70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zmínuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 3. 2022, č. j. 6783/22/5300-21441-702127, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj, kterými byla stěžovatelce za jednotlivá zdaňovací období roku 2018 doměřena daň z přidané hodnoty a tomu odpovídající penále.

[2] U stěžovatelky byla Finančním úřadem pro Středočeský kraj dne 6. 8. 2019 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2018, a to na základě dožádání Finančního úřadu pro Ústecký kraj. Po zhodnocení veškerých zjištění a důkazních prostředků správce daně konstatoval, že stěžovatelka porušila své povinnosti v takovém rozsahu, že není možno stanovit daň dokazováním (neprůkazné vedení evidence pro účely DPH a nezahrnutí na výstupu veškerých uskutečněných plnění souvisejících s platbami přes bankovní účet), a proto přistoupil v souladu s § 98 daňového řádu ke stanovení daně dle pomůcek, které si sám obstaral, a to i bez součinnosti stěžovatelky. Na základě závěrů popsanych ve zprávě o daňové kontrole č. j. 626374/21/2501-60561-508283 vydal správce daně dodatečné platební výměry, kterými

byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2018. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka včas odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 22. 3. 2022, č. j. 6783/22/5300-21441-702127, tak, že dodatečné platební výměry za zdaňovací období leden až březen 2018, květen až červenec 2018, září 2018 a prosinec 2018 potvrdil a odvolání stěžovatelky zamítl, a dále dodatečné platební výměry za zdaňovací období duben 2018, srpen 2018, říjen 2018 a listopad 2018 změnil z důvodu korekce výpočtu daňové povinnosti z důvodu změny marže u ostatního zboží v první snížené sazbě daně.

[3] V **žalobě** stěžovatelka namítla, že daňová kontrola nebyla zahájena v souladu s § 17 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť kontrolu měl zahájit a provádět místně příslušný správce daně Finanční úřad pro Ústecký kraj, a nikoliv dožádaný správce daně Finanční úřad pro Středočeský kraj. Stěžovatelka tvrdila, že daňovou kontrolu zahájil dne 6. 8. 2019 Finanční úřad pro Středočeský kraj u tehdejšího zástupce stěžovatelky na základě dožádání správce daně; důvodem pro takový postup měla být hospodárnost řízení odůvodněná tím, že tehdejší zástupce stěžovatelky nereagoval na písemnosti správce daně a nespolupracoval. S odkazem na § 17 odst. 1 daňového řádu však bylo dle stěžovatelky možno dožádat jiného správce daně pouze za situace, pokud místně příslušný správce daně mohl dožádané provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů. Stěžovatelka uvedla, že ačkoliv místně příslušný správce daně kontrolu nezahájil, byl uveden v protokolu o jejím zahájení; k tomu poukázala na to, že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena tři místa kontroly, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo tehdejšího zástupce stěžovatelky; daňový řád přitom nepřipouští, aby bylo několik míst k provedení daňové kontroly. Stěžovatelka namítla porušení § 85 odst. 2 daňového řádu, z něhož je dle jejího názoru zřejmé, že se daňová kontrola provádí na (jednom) místě, kde je to vzhledem k účelu nejvhodnější.

[4] Stěžovatelka dále v žalobě vznesla námitky proti způsobu stanovení daně dle pomůcek, odkázala na § 98 daňového řádu, podle kterého musí být stanovení daně podle pomůcek dostatečně spolehlivé, což v daném případě rozporuje. Vzhledem k tomu že kasační námitky stěžovatelky nyní směřují výhradně k otázce příslušnosti správce daně k provedení daňové kontroly, resp. nesplnění podmínek pro dožádání, přičemž k samotnému stanovení daně (co se týče její výše a způsobu stanovení) stěžovatelka žádné námitky v kasační stížnosti nevznáší, nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné tuto část žalobní argumentace, jakož i závěry krajského soudu v této části rekapitulovat.

[5] **Krajský soud** namítané procesní pochybení, jehož se měl správce daně dopustit tím, že nesprávně využil právní institut dožádání, neshledal; dospěl k závěru, že správce daně neporušil ani § 17 odst. 1 ani § 85 odst. 2 daňového řádu. Poukázal na to, že námitku stran porušení § 85 odst. 2 daňového řádu (daňová kontrola se provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější) stěžovatelka uplatnila již v odvolání, žalovaný se s ní vypořádal v odst. 56 až 58 napadeného rozhodnutí, přičemž ji neshledal důvodnou. Uvedl, že správce daně zahájení daňové kontroly prostřednictvím dožádání dle § 17 daňového řádu jiným správcem daně odůvodnil zcela logicky a v souladu se zákonem. Z důvodu hospodárnosti a v návaznosti na zkušenosti správce daně s tehdejším zástupcem stěžovatelky správce daně dožádal k zahájení daňové kontroly Finanční úřad pro

pokračování

Středočeský kraj, územní pracoviště Praha – západ (viz dožádání správce daně ze dne 19. 7. 2019, č. j. 1850071/19/2501-60561-508283).

[6] Krajský soud konstatoval, že otázka, zda dožádat k provedení úkonů jiného správce daně, je plně na úvaze správců daní (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 10. 3. 2017, č. j. 52 Af 54/2016-72); aby bylo dožádání v souladu s § 17 odst. 1 daňového řádu, musí být splněn aspoň jeden ze zákonných důvodů pro dožádání, a to obtížné provedení úkonu, neúčelné vynakládání nákladů na úkon či nemožnost provést úkon (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018 č. j. 10 Afs 262/2017-40). V projednávaném případě byly dle krajského soudu splněny dva ze tří poukazovaných důvodů, když správce daně v dožádání ze dne 19. 7. 2019 odpovídajícím způsobem popsal, že tehdejší zástupce stěžovatelky na správcem daně vydané výzvy a jiné písemnosti nereagoval, a stejně tak činil i v jiných jemu z úřední činnosti známých řízeních, resp. nespolupracoval, přičemž je zároveň zřejmé, že se sídlo tehdejšího zástupce stěžovatelky nachází v místní příslušnosti Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Ve věci tak bylo srozumitelně odůvodněno, že by místně příslušný správce daně mohl efektivně zahájit daňovou kontrolu pouze s obtížemi a že by v případě zahájení daňové kontroly v sídle tehdejšího zástupce stěžovatelky vznikly místně příslušnému správci daně neúčelné náklady, neboť by musel za účelem provedení úkonu vynaložit více času i prostředků. Krajský soud dospěl k závěru, že využití institutu dožádání v projednávané věci nevybočilo z mezí, které jsou definovány § 17 odst. 1 daňového řádu. Daňový řád přitom nevylučuje, aby byl prostřednictvím dožádání proveden jakýkoliv jednotlivý úkon daňového řízení, a tudíž není vyloučeno, aby i úkon spočívající v zahájení daňové kontroly učinil dožádaný finanční úřad.

[7] Krajský soud se dále zabýval námitkou stran nezákonnosti postupu daňových orgánů, která měla spočívat obecně v tom, že v protokolu o zahájení dotčené daňové kontroly ze dne 6. 8. 2019 byla uvedena tři místa kontroly – Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo tehdejšího zástupce stěžovatelky. Krajský soud konstatoval, že v daném protokolu byl v záhlaví správně označen Finanční úřad pro Středočeský kraj, který tento konkrétní úkon na základě dožádání Finančního úřadu pro Ústecký kraj (tj. správce daně) provedl. Jednalo se tak zjevně o označení finančního úřadu, nikoliv o označení místa, kde k provedení tohoto úkonu došlo. Místo, kde k provedení předmětného úkonu došlo, je poté zmíněno v části označené jako „*místo jednání*“, v němž byla uvedena adresa sídla tehdejšího zástupce stěžovatelky. O tom, že o zahájení dotčené daňové kontroly rozhodl místně příslušný správce daně, tedy Finanční úřad pro Ústecký kraj, pak svědčí konstatování na str. 4 protokolu o zahájení daňové kontroly, konkrétně v části označené jako „*průběh jednání*“. Z daného protokolu tudíž dle soudu nijak neplyne, že by daňová kontrola byla zahájena na třech různých místech.

[8] V **kasací stížnosti** stěžovatelka opakuje obsah žalobních námitek; nadále tvrdí, že byl porušen § 17 daňového řádu a daňová kontrola byla zahájena nezákonně; tvrdí, že z § 85 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že místo daňové kontroly je pouze jedno, v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou však uvedena tři místa, a to Finanční úřad pro Ústecký kraj, Finanční úřad pro Středočeský kraj a sídlo zástupce daňového subjektu, takový postup je nezákonný.

[9] Stěžovatelka tvrdí, že v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 8. 2019, č. j. 3930376/19/2102-60563-111293, na straně čtvrté, v odstavci čtvrtém je výslovně uvedeno, že místem provedení daňové kontroly je Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Ústí nad Labem, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Ke Kapličce 387, Dolní Břežany. Stěžovatelka tvrdí, že soud se významově minul se žalobní námitkou, neboť netvrdila, že by daňová kontrola byla zahájena na třech různých místech, když argumentovala § 85 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, kde se daňová kontrola provádí, nikoliv kde se daňová kontrola zahajuje. Žalobní námitka se týkala místa provedení daňové kontroly podle tohoto ustanovení, které je v protokolu o zahájení daňové kontroly jasně dané jako Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Ústí nad Labem, Finanční úřad pro Středočeský kraj, Ke kapličce 387, Dolní Břežany.

[10] Stěžovatelka tedy spatřuje důvody kasační stížnosti v tom, že soud měl dospět k závěru, že § 17 odst. 1 daňového řádu byl porušen, neboť daňovou kontrolu nezačal dožádaný správce daně, ale jak v protokolu o zahájení daňové kontroly výslovně uvedeno, zahájil ji Finanční úřad pro Ústecký kraj prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Středočeský kraj, tedy daňová kontrola byla zahájena v rozporu s daňovým řádem a je nezákonná; dále tvrdí, že se soud nevypořádal s námitkou ohledně místa provádění daňové kontroly, jak výše uvedeno.

[11] Žalovaný ve **vyjádření** uvedl, že krajský soud se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky a rozsudek je zákonný a přezkoumatelný; v dalším žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a rozhodnutí o odvolání jako na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti, neboť z těchto písemností je patrný právní názor žalovaného, a to včetně jeho hodnocení zjištěného skutkového stavu. Trvá na tom, že správce daně v daném případě využil institut dožádání dle § 17 odst. 1 daňového řádu za situace, kdy byly naplněny zákonné důvody pro dožádání; zejména z textu dožádání ze dne 19. 7. 2019, č. j. 1850071/19/2501-60561-508283, je zřejmé, že správce daně usiloval o hospodárnost, efektivnost a rychlost daňového řízení, a současně by správce daně mohl předmět dožádání provést jen s obtížemi. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[12] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatelka uvedla v kasační stížnosti, zkoumal přitom, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatelka jednak namítá nezákonné zahájení daňové kontroly, neboť byl porušen § 17 odst. 1 daňového řádu (daňovou kontrolu nezačal dožádaný správce daně - Finanční úřad pro Středočeský kraj). Dále tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s námitkou ohledně místa provádění daňové kontroly; namítá, že netvrdila, že daňová kontrola byla zahájena na třech různých místech, nýbrž argumentovala § 85 odst. 2 daňového řádu, který stanoví, kde se daňová kontrola provádí, nikoliv kde se daňová kontrola zahajuje.

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybnuje, že pouze daňové řízení vedené příslušným správcem daně odpovídá zásadě zákonnosti (§ 5 daňového řádu). Existují však i výjimky, kdy je k provedení úkonů při správě daní oprávněn i místně nepřislušný správce daně. Nejvyšší správní soud podotýká, že dožádáním na rozdíl od delegace nedochází ke změně místní příslušnosti. Institut dožádání umožňuje správci daně požádat jiného správce daně o provedení úkonu, popř. vícero souvisejících úkonů (tj. postupů) či provedení dílčího řízení (např. provedení exekuce nebo její části). Lze dožadovat nejen jednotlivé úkony, ale i dílčí řízení a jiné postupy, tedy např. i provedení celé daňové kontroly. Správce daně nemusí ani nezbytně provádět vždy sám všechny potřebné procesní úkony v průběhu řízení. Dožádání je instrument, který je uplatnitelný výlučně z moci úřední; lze jej učinit jak u správce daně stejného stupně, tak i stupně nižšího. Pro využívání tohoto institutu jsou dány důvody zejména při naplnění zásad efektivy, hospodárnosti a rychlosti správy daní. Dožádaný správce daně má všechna oprávnění, ale i povinnosti, které by náležely správci daně místně příslušnému. Tohoto institutu zcela jistě nelze využívat svévolně (např. tímto způsobem řešit nedostatek v personálním vybavení) a správce daně vždy musí respektovat základní zásady správy daní. Lze jej využít pouze za splnění podmínek, kdy místně příslušný správce daně by mohl úkon provést jen s obtížemi, pouze s vynaložením neúčelných nákladů, nebo jej nemohl provést vůbec.

[16] Dle Nejvyššího správního soudu zákonné podmínky pro uplatnění institutu dožádání, které směřovalo k zahájení daňové kontroly (tedy dílčího úkonu v rámci postupu), byly v případě stěžovatelky naplněny, přičemž žalovaný skutečnosti a okolnosti, které jej k využití tohoto institutu vedly, dostatečně odůvodnil. Zejména z textu dožádání ze dne 19. 7. 2019, č. j. 1850071/19/2501-60561-508283, je zřejmé, že správce daně usiloval o hospodárnost, efektivnost a rychlost daňového řízení a současně by správce daně mohl předmět dožádání provést jen s obtížemi.

[17] Krajský soud se k žalobní námitce stran porušení § 17 odst. 1 daňového řádu dostatečně srozumitelně vyjádřil zejména v bodech 22. až 24. napadeného rozsudku. Se závěry krajského soudu se kasační soud zcela ztotožnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka nadto proti těmto závěrům krajského soudu vůbec nebrojí a ani netvrdí, že by nebyl splněn ani jeden ze zákonných důvodů pro dožádání; pouze namítá, že daňovou kontrolu nezačal dožádaný správce daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj), ale Finanční úřad pro Ústecký kraj prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Stěžovatelce nelze přisvědčit. Z protokolu o zahájení kontroly je zcela zřejmé, že místně příslušný správce daně (Finanční úřad pro Ústecký kraj) rozhodl o zahájení daňové kontroly a k tomuto účelu (samotnému procesnímu úkonu) využil institut dožádání. V tomto směru mu nelze ničeho vytknout.

[18] Stěžovatelka sice v žalobě brojila proti provedenému dožádání, avšak neuvedla žádné okolnosti, v nichž by bylo možno spatřovat případný zásah do jejích práv, což krajský soud reflektoval v bodě 26. napadeného rozsudku; nutno konstatovat, že stěžovatelka tak nečiní ani v kasační stížnosti.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou ohledně místa provádění daňové kontroly, protože je rozsudek nepřezkoumatelný. K tomu je nutno předně poznamenat, že stěžovatelka v žalobě

zpochybňovala využití institutu dožádání při zahájení daňové kontroly; v žalobě výslovně uvedla, že místo daňové kontroly je pouze jedno a že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena místa tři. K tomu dodala, že daňový řád nepřipouští, aby bylo několik míst k provedení daňové kontroly.

[20] Krajský soud se zabýval tvrzením stěžovatelky, že v protokolu o zahájení daňové kontroly jsou uvedena tři místa daňové kontroly v bodě 25. napadeného rozsudku, přičemž dostatečně srozumitelně vysvětlil, proč má za to, že k zahájení daňové kontroly nedošlo na třech různých místech; uvedl, že pokud dožádaný správce daně zvolil pro provedení úkonu (zahájení daňové kontroly) sídlo tehdejšího zástupce stěžovatelky, postupoval tak v souladu s § 85 odst. 2 daňového řádu, neboť toto místo bylo vyhodnoceno jako nejvhodnější pro účel zahájení daňové kontroly. Proti tomuto dílčímu závěru nadto stěžovatelka ani nebrojí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se s podstatou žalobní námitky dostatečně vypořádal; námitky stěžovatelky, že netvrdila, že daňová kontrola byla „zahájena“ na třech různých místech, ale že argumentovala § 85 odst. 2 daňového řádu, dle kterého se daňová kontrola „provádí“, považuje Nejvyšší správní soud za prosté slovíčkaření. Krajský soud ostatně na § 85 odst. 2 daňového řádu poukázal a také správně poznamenal, že daňová kontrola se provádí v místě, kde je to vzhledem k účelu nejvhodnější.

[21] Nutno dodat, že stěžovatelka v žalobě opakovaně poukazovala na protokol o zahájení daňové kontroly a tam uvedená tři různá místa, proto krajský soud logicky posuzoval obsah zmíněného protokolu a to, na kolika místech skutečně došlo k zahájení daňové kontroly. Nelze tudíž konstatovat, že by se úvahy krajského soudu významově minuly s žalobní námitkou, a nelze v tomto ohledu shledat napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Z protokolu o zahájení kontroly nijak neplyne, že by daňová kontrola byla zahájena na třech různých místech. Pokud dožádaný finanční úřad zvolil provedení úkonu v sídle tehdejšího zástupce stěžovatelky, neboť toto místo vyhodnotil pro účel zahájení daňové kontroly jako nejvhodnější, neodchýlil se od § 85 odst. 2 daňového řádu, ale naopak s ním postupoval v souladu. Uvedení tří míst v protokolu o zahájení daňové kontroly tedy nemohlo způsobit nezákonnost daňové kontroly.

[22] Nejvyšší správní soud nad rámec uvedeného podotýká, že § 85 odst. 2 daňového řádu nelimituje správce daně co do výčtu míst, kde bude daňová kontrola provedena, a tudíž může být provedena jak v prostorách správce daně, tak v prostorách daňového subjektu či jeho zástupce. Daňová kontrola se provádí v místě, kde je to vzhledem k jejímu účelu nejvýhodnější. Termín vhodnost je nutno vztáhnout k podmínkám prostor, kde je daňová kontrola prováděna, nikoliv k preferencím daňového subjektu – rozhodujícím je hledisko účelnosti.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 13. května 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu