

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lukáše Hloucha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **AŽU PRAHA HOLDING, a.s.** (dříve ČKD PRAHA HOLDING, a.s.), IČO 000 01 813, se sídlem Kolbenova 609/328, Praha 9 - Vysočany, zast. Mgr. Miroslavem Lahodou, advokátem se sídlem Komenského 124, 666 01 Tišnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 11 Af 34/2019-30,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 11 Af 34/2019-30 (dále jen „napadený rozsudek“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2019, č. j. 23735/19/5200-11433-711413 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „FÚ Praha“) ze dne 26. 7. 2018, č. j. 6045927/18/2009-52523-109623, kterým byla stěžovatelce podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňového řádu“), doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 92 475 850 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 18 495 170 Kč.

[3] Napadeným rozhodnutím dále žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti druhému dodatečnému platebnímu výměru FÚ Praha ze dne 26. 7. 2018, č. j. 6045317/18/2009-52523-109623, kterým byla stěžovatelce podle zákona o daních z příjmů a podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 893 567 Kč a doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 30. 11. 2014 vyšší o částku 31 969 400 Kč a zároveň stanoveno penále ve výši 6 402 815 Kč.

[4] Z obsahu správního spisu plyne, že Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „FÚ Vysočina“) se dne 21. 10. 2016 pokusil telefonicky sjednat termín zahájení daňové kontroly se zástupcem stěžovatelky, o čemž byl sepsán úřední záznam č. j. 1618823/16/2903-60562-602844. Termín sjednán nebyl, neboť zástupce stěžovatelky odmítal zahájení daňové kontroly správcem daně Vysočina. Dne 21. 10. 2016 zaslal FÚ Vysočina stěžovatelce oznámení o zahájení daňové kontroly, na což zástupce stěžovatelky reagoval písemností ze dne 25. 10. 2016, v níž mimo jiné stěžovatelka namítla místní nepříslušnost tohoto správce daně. FÚ Vysočina posoudil toto podání jako stížnost. Dne 31. 10. 2016 zaslal FÚ Vysočina stěžovatelce vyrozumění o vyřízení stížnosti, v němž ji informoval, že stížnost byla shledána nedůvodnou, neboť FÚ Vysočina byl k provedení kontroly oprávněn na základě zákona č. 458/2011 Sb., o finanční správě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“).

[5] Dne 9. 11. 2016 FÚ Vysočina zaslal stěžovatelce výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu, v níž vyzval stěžovatelku, aby ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy sdělila den a hodinu, kdy je připravena k zahájení daňové kontroly. Ve výzvě uvedl, že dne 2. 11. 2016 se pracovníci FÚ Vysočina dostavili na územní pracoviště pro Prahu 9, aby zahájili daňovou kontrolu u stěžovatelky v souladu s oznámením ze dne 21. 10. 2016. Zástupce stěžovatelky se však na místo nedostavil a poté, co jej pracovníci telefonicky kontaktovali, sdělil, že daňovou kontrolu je oprávněn provádět pouze FÚ Praha.

[6] Dne 20. 2. 2017 FÚ Vysočina zaslal písemnost nazvanou „Termín zahájení daňové kontroly“, v níž upozornil stěžovatelku, že neplní svou zákonnou povinnost, a žádal, aby obratem sdělila den a hodinu, kdy je připravena k jejímu zahájení. Dne 9. 3. 2017 stěžovatelka podala zásahovou žalobu, prostřednictvím níž se domáhala, aby soud určil, že postupy FÚ Vysočina jsou nezákonné, a aby je do budoucna zakázal. Žalobu zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61. Dne 20. 7. 2017 FÚ Vysočina znovu telefonicky kontaktoval zástupce stěžovatelky, který však zahájení daňové kontroly odmítl a sdělil, že proti rozsudku Krajského soudu v Brně podal kasační

stížnost. Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017-28.

[7] Dne 12. 10. 2017 se pracovníci FÚ Vysočina osobně dostavili na adresu bývalého sídla stěžovatelky, kde byl přítomen její zástupce, a požadovali, aby byl sepsán protokol o ústním jednání, a tím zahájena daňová kontrola. Zástupce stěžovatelky však takto postupovat odmítl. Jelikož stěžovatelka neumožnila zahájení daňové kontroly a v souvislosti s tím nesplnila svou důkazní povinnost, bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek.

[8] FÚ Vysočina na základě dožádání FÚ Praha ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1522846/18/2009-52523-109623, provedl výpočet daňové povinnosti stěžovatelky ve věci daně z příjmů za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 a od 1. 1. 2014 do 30. 11. 2014 podle pomůcek, o čemž sepsal úřední záznam ze dne 27. 4. 2018 a stěžovatelku s tímto vyčíslením seznámil sdělením ze dne 3. 5. 2018, č. j. 980247/18/2903-60562-705692. V návaznosti na to vydal FÚ Praha dodatečné platební výměry, jimiž stěžovatelce doměřil daň z příjmů a stanovil zákonnou povinnost uhradit penále.

[9] Proti oběma dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl následující. Předně podrobně popsal průběh předcházejícího řízení a obsáhle citoval právní úpravu. Dále k jednotlivým odvolacím námitkám dovodil, že stěžovatelka nesplnila svoji povinnost uvedenou v ustanovení § 86 odst. 1 daňového řádu, tedy neumožnila zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka nepředložila žádnou účetní či jinou evidenci, kterou je povinna vést, žádné doklady ani případné smlouvy či objednávky s dodavateli. Správce daně tak nemohl ověřit, zda tvrzení stěžovatelky uvedená v daňových přiznáních za zdaňovací období 2013 a 2014 jsou správná. Zejména nebylo možno posoudit, zda náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů lze považovat za uznatelné. Daňové povinnosti stěžovatelky nemohly byt stanoveny dokazováním. Zároveň daň za předmětná zdaňovací období bylo možno stanovit dostatečně spolehlivě na základě pomůcek.

[10] K námitce nezákonnosti dožádání žalovaný uvedl, že FÚ Vysočina tedy provedl vyčíslení a seznámení na základě dožádání, a nikoliv jako správce dané vedoucí nalézací řízení, jak dovozuje stěžovatelka. Nalézací řízení v případě stěžovatelky vedl místně příslušný FÚ Praha, a to od samotného začátku (okamžik doručení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly) až po skončení prvostupňového řízení. K odůvodnění efektivity a potřebnosti dožádání žalovaný uvedl, že od února 2017 tak byly správci daně Vysočina zasílány podklady, týkající se činnosti daňového subjektu z jiných daňových řízení, a to ze strany Generálního finančního ředitelství (GFŘ) i místně příslušného správce daně. FÚ Vysočina tak postupně sbíral podklady pro stanovení daně a byl si, na rozdíl od místně příslušného správce daně, vědom veškerých úkonů, které vůči stěžovatelce byly provedeny.

[11] K tvrzené nezákonnosti vyčíslení daně provedeného na dožádání žalovaný uvedl, že jelikož podklady pro stanovení daně a písemnosti zachycující dosavadní komunikaci se stěžovatelkou a dokumentaci ohledně snahy o zahájení daňové kontroly měl FÚ Vysočina, bylo v tomto případě mnohem hospodárnější, efektivnější a rychlejší, aby vyčíslení daňových povinností provedl právě FÚ Vysočina.

II.
Napadený rozsudek

[12] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl. V odůvodnění uvedl, že předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. K tomu uvedl, že stěžovatelka vědomě a dlouhodobě odmítala zahájení daňové kontroly, čímž nesplnila svou zákonnou povinnost stanovenou v § 86 odst. 1 daňového řádu. Zároveň po vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu nesdělila závažné důvody, které by bránily zahájení kontroly, ale naopak její zahájení výslovně odmítla. Za této situace tedy FÚ Vysočina postupoval zcela v souladu se svým oprávněním stanoveným v § 87 odst. 5 daňového řádu a daň vyčíslil na základě dožádání podle pomůcek. Následkem takového jednání daňového subjektu je možnost stanovení daně podle pomůcek, k čemuž také došlo, nikoliv uložení pořádkové pokuty. Ze systematiky daňového řádu, jakož i smyslu a účelu institutu daňové kontroly pak rovněž plyne, že FÚ Vysočina neměl ani povinnost provádět místní šetření podle § 80 až § 84 daňového řádu, jak po něm ve své žalobě fakticky požadovala stěžovatelka.

[13] Jako nedůvodnou vyhodnotil městský soud námitku, dle níž k zahájení daňové kontroly nedošlo s ohledem na postup zástupce stěžovatelky, o němž stěžovatelka nebyla informována. Správce daně není oprávněn jakkoliv hodnotit činnost zástupce daňového subjektu a zvažovat, zda postupuje v souladu se zájmy daňového subjektu. Tato možnost připadá výhradně zastoupenému, který svému zástupci uděluje pokyny a v případě, že zástupce svou činnost vykonává neuspokojivě, má možnost zmocnění odvolat. Soud rovněž v souladu s žalovaným podotýká, že tvrzení stěžovatelky ohledně její nevědomosti je zcela nepodložené a nadto se nejeví příliš věrohodně, neboť zástupce činil jménem stěžovatelky mnoho úkonů včetně podání zásahové žaloby a kasační stížnosti, u čehož lze předpokládat, že zástupce podání těchto žalob konzultoval se zastoupeným.

[14] Jako účelovou pak městský soud hodnotil námitku, že daňová kontrola by byla pravděpodobně zahájena, pokud by FÚ Vysočina stěžovatelku řádně poučil, z čeho odvozuje svou kompetenci zahájit a vést daňovou kontrolu. Městský soud zdůraznil, že stěžovatelka byla navíc v tomto směru mnohokrát poučena, a to poprvé již ve vyrozumění stěžovatelky o vyřízení stížnosti, které jí bylo doručeno dne 31. 10. 2016. Toto datum přitom předcházelo avizovanému dni zahájení daňové kontroly, který byl v oznámení o zahájení daňové kontroly stanoven na 2. 11. 2016. Stěžovatelka na svém názoru setrvala i po doručení výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 9. 11. 2016 a dokonce i poté, co se k dané otázce vyjádřil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61. Nadto je třeba podotknout, že se nejednalo o jakkoliv spornou či komplikovanou právní otázku, neboť příslušnost pro vedení daňové kontroly na celém území České republiky vyplývá pro všechny finanční úřady přímo z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona o finanční správě.

[15] Soud shrnul, že v řešeném případu byly bez všech pochyb splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť stěžovatelka nesplnila svou zákonnou povinnost umožnit správci daně Vysočina zahájení daňové kontroly. Tímto postupem zároveň odmítla plnit svou důkazní povinnost zakotvenou v § 92 odst. 3 daňového řádu a nepředložila správci daně Vysočina důkazní prostředky v podobě daňových dokladů,

účetnictví a evidencí vedených pro účely daně z příjmů. Daň tedy nebylo možno stanovit na základě dokazování.

[16] K námitce, že daň byla stanovena kombinací použití pomůcek a dokazování, městský soud uvedl, že v daňovém řízení platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně. V posuzovaném případě však soud dospěl k závěru, že daň a základ daně nebyly stanoveny kombinací pomůcek a dokazování. Konkrétně pak FÚ Vysočina při stanovení daně vycházel z veřejné přístupné sbírky listin obchodního rejstříku, kde získal zprávu o ověření účetní závěrky a výroční zprávy k datu 31. 12. 2013 a zprávu o ověření účetní závěrky a výroční zprávy k datu 30. 11. 2014. V těchto zprávách jsou uloženy též výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztrát, přičemž z výkazů správce daně získal souhrnné údaje o majetku a závazcích, nákladech a výnosech stěžovatelky. Dále získal od jiných správců daně a jiných orgánů státní moci na základě žádosti o poskytnutí informací vybrané účetní a daňové doklady (přijaté a vydané faktury z roku 2013 a 2014) včetně smluvních dokumentů, dále část účetnictví (účetní knihy) stěžovatelky z roku 2013 a vybrané protokoly z výslechu svědků (dodavatelů stěžovatelky) z jiných daňových řízení a výpisy z účtu za období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vedeného u Československé obchodní banky, a.s. a určeného stěžovatelkou ke zveřejnění.

[17] FÚ Vysočina tedy některé stěžovatelkou tvrzené náklady zpochybnil a jako pomůcku neosvědčil, své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil ve sdělení ze dne 3. 5. 2018. Zmíněný postup je dle městského soudu logický a nevykazuje znaky libovůle. Pokud FÚ Vysočina využil nezpochybněné údaje z neúplného účetnictví stěžovatelky, které si sám opatřil, nedopustil se nepřípustného směšování dokazování a pomůcek, ale usiloval tímto postupem o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné výši základu daně stěžovatelky.

[18] Pokud stěžovatelka namítala, že daň vyčíslená předmětnými platebními výměry nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, městský soud jí nepřisvědčil. Stěžovatelka předně výslovně netvrdila ani nedokládala, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být stanovena. K těmto námitkám soud předně konstatoval, že žalovanému ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). FÚ Vysočina při stanovení daně podle pomůcek vycházel zejména právě ze zpráv o ověření účetních závěrek a údajů v nich uvedených, přičemž z nich činil vlastní závěry. Zcela konkrétně se pak zabýval výší výnosů a výší nákladů, přičemž některé stěžovatelkou tvrzené náklady posoudil na základě dalších pomůcek jako fiktivní a u těchto vyloučených nákladů uvedl srozumitelnou správní úvahu. Městský soud má tak za to, že se FÚ Vysočina (resp. FÚ Praha) nedopustili žádných excesů, logických ani početních chyb, přičemž opak stěžovatelka neprokázala.

[19] Konečně městský soud neshledal vadu řízení ani v tvrzené místní nepříslušnosti FÚ Vysočina. Je nepochybné, že k vedení nalézacího řízení a vyčíslení daně byl místně příslušný FÚ Praha. Ten také vydal dodatečné platební výměry, jimiž stěžovatelce doměřil daň. FÚ Vysočina byl v souladu s § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o finanční správě

příslušným správcem daně k provádění vyhledávací činnosti při správě daní a k provedení daňové kontroly.

III.
Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti brojila proti napadenému rozsudku i napadenému rozhodnutí žalovaného z důvodu jejich nezákonnosti, kterou spatřuje v následujících vadách.

[21] V prvním stížním bodě stěžovatelka tvrdila, že správce daně mohl a měl volit jiný šetrnější postup, a odkázala v tomto směru na své žalobní námitky. V žalobě v tomto směru stěžovatelka toto namítala s odkazem na ust. § 5 odst. 3 daňového řádu odkazující na princip šetrnosti a přiměřenosti postupu správce daně. Ostatně daňová kontrola se běžně provádí v sídle nebo prostorách daňového subjektu, nikoliv jeho právního zástupce a potřebné účetní doklady jsou u daňového subjektu, který je osobně může dát k dispozici.

[22] Ve druhém stížním bodě stěžovatelka namítla, že došlo k chybné aplikaci norem vážících se k institutu dožádání, v důsledku čehož došlo k porušení zákazu svévole při výkonu veřejné moci. K tomu blíže uvedla, že závěr městského soudu k námitkám ohledně dožádání je obecný a postrádá konkrétní odůvodnění, neboť je založen na pouhé, ničím nepodložené úvaze soudu. Argumentace *„jednoznačně hospodárnějším postupem“* nemůže podle názoru stěžovatelky obstát před zákonem stanovenými podmínkami pro užití tohoto postupu. Efektivita a hospodárnost při správě daní či rychlost řízení je jistě zákonným motivem pro využití institutu dožádání, avšak při aplikaci této formy je zásadní, zda skutečné důvody dožádání odpovídají zákonem stanoveným podmínkám, a to, zda skutečně je kontrolní postup realizovaný místně příslušným správcem daně spojen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů. I když z napadeného rozhodnutí nelze poznat, s jakými obtížemi nebo vynaložením jakých neúčelných nákladů by se FÚ Praha potýkal, městský soud se s odůvodněním žalovaného v tomto směru ztotožnil. Stěžovatelka zdůraznila, že dožádání nemůže suplovat rozhodování ve věci.

[23] Jestliže k vedení nalézacího řízení a vyčíslení daně byl místně příslušný FÚ Praha, mohlo dojít k legitimnímu dožádání pouze při splnění zákonných podmínek. Jen stěží lze uznat, že vyčíslení daně (pokud by místně příslušný správce daně skutečně sám vedl nalézací řízení) by bylo pro tohoto správce daně natolik obtížné nebo by je vedl s vynaložením neúčelných nákladů anebo by je nemohl provést vůbec, a to tím spíše, že správce daně aplikoval institut stanovení daně za užití pomůcek. Podle přesvědčení stěžovatelky postup označený jako „vyčíslení daně“, nelze dožádat, protože nemá znaky konkrétního úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu ve smyslu § 17 odst. 1 daňového řádu. Jiné postupy při správě daní upravuje taxativně daňový řád v hlavě VI, když do něj zařazuje vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností. Stěžovatelka shrnula, že FÚ Vysočina k obstarání pomůcek nebyl dožádán. Mohl tak sice konat v rámci vybrané působnosti, nebyl ale oprávněn získané pomůcky hodnotit.

[24] Ve zbývajících kasačních námitkách stěžovatelka tvrdila, že daň byla stanovena fakticky dokazováním, a nikoliv podle pomůcek. Správce daně nevzal při stanovení daně

v potaz všechny jemu známé skutečnosti a okolnosti. Podle stěžovatelky městský soud tuto otázku posoudil nesprávně. Stěžovatelka již v žalobě v souvislosti s námitkou kombinace metod stanovení daně namítala, že daň mohla být spolehlivě stanovena dokazováním, což se také stalo. Touto možností se městský soud nezabýval. Správce daně totiž u výnosů vykázaných ve výkazech zisku a ztráty za obě zdaňovací období dospěl k závěru, že odpovídají skutečnosti, a ponechal je ve výši tvrzené stěžovatelkou. V podstatě správce daně upravil základ daně tak, že odečetl výdaje.

[25] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

[26] Ve svém vyjádření ze dne 8. 1. 2021 žalovaný velmi podrobně na kasační námitky reagoval svou argumentací. Nejprve uvedl, že v nyní projednávaném případě stěžovatelka nesplnila svou povinnost umožnit správci daně zahájení daňové kontroly a v souvislosti s tím nesplnila ani svou povinnost důkazní a neunesla své důkazní břemeno.

[27] Stěžovatelka v rozporu se svou zákonnou povinností neumožnila zahájení daňové kontroly, nezačala plnit ani svou povinnost důkazní a nepředložila správci daně důkazní prostředky v podobě účetnictví či jiné evidence, žádné doklady ani případné smlouvy či objednávky zachycující vztah s případnými dodavateli. Správce daně měl k dispozici pouze část daňových dokladů a účetnictví stěžovatelky za předmětná zdaňovací období. FÚ Vysočina tak nemohl ověřit, zda tvrzení stěžovatelky uvedená v daňových přiznáních k dani z příjmů za období let 2013 a 2014 jsou správná. Nemohl zejm. posoudit, zda výdaje vynaložené stěžovatelkou lze považovat za výdaje (náklady) ve smyslu ustanovení ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. K dané žalobní námitce odkázal žalovaný podrobněji na body [66] až [86] napadeného rozhodnutí.

[28] Žalovaný k námitce nezákonnosti dožádání FÚ Vysočina uvedl, že k vedení nalézacího řízení a vyčíslení daně byl místně příslušným FÚ Praha. Správcem daně Vysočina byla daň za předmětná zdaňovací období podle pomůcek vyčíslena na základě institutu dožádání ve smyslu ust. § 17 daňového řádu provedeného dne 28. 2. 2018. Jak vyplývá z uvedené písemnosti, nebylo dožádáno provedení celého daňového řízení, nýbrž výhradně „vyčíslení daně“ podle pomůcek a seznámení stěžovatelky s tímto vyčíslením.

[29] Žalovaný k tomu dále podotkl, že pokud by byla provedena daňová kontrola, tak by zprávu o daňové kontrole vypracoval rovněž FÚ Vysočina a FÚ Praha by pouze vydal rozhodnutí, za jehož odůvodnění by v souladu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu byla považována právě daná zpráva o daňové kontrole. Takovéto rozdělení působnosti není v rozporu se zákonem, naopak je zákonem aprobováno. Obdobně tak je zákonný postup, kdy výpočet daně podle pomůcek na základě dožádání provedl FÚ Vysočina a FÚ Praha vydá rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný k tomu shrnul, že kroky k zahájení daňové kontroly i související úkony jako prošetření stížností stěžovatelky provedl FÚ Vysočina, a bylo tak rychlejší a hospodárnější, aby daň vyčíslil a s tímto seznámil stěžovatelku tento správce daně, který byl na rozdíl od místně příslušného správce daně s případem stěžovatelky detailně seznámen. Bylo tak naplněno i kritérium dožádání v podobě obtížnosti a vynaložení neúčelných nákladů, a je tak nutno uzavřít, že v tomto případě

byly splněny podmínky pro využití institutu dožádání ve smyslu ust. § 17 odst. 1 daňového řádu.

[30] Pokud stěžovatelka namítla, že FÚ Vysočina nebyl dožádán k obstarávání pomůcek, je třeba konstatovat, že se jedná o provádění vyhledávací činnosti spadající stejně jako provádění daňové kontroly do vybrané působnosti, kterou mohou finanční úřady vykonávat na území celé České republiky. FÚ Vysočina tak byl oprávněn obstarávat si pomůcky, které byl pak následně oprávněn hodnotit na základě institutu dožádání ve smyslu (§ 17 daňového řádu).

[31] Podle žalovaného správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 5 odst. 1 daňového řádu, tzn. v souladu se zásadou zákonnosti či legality, pokud doručil písemnosti zástupci stěžovatelky v souladu s ustanovením § 41 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný dále zdůraznil, že zákon 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 stěžovatelku informoval mimo jiné i prostřednictvím daného oznámení. Nejedná se tak o rozhodnutí v daňovém řízení, které by muselo mít splněno určité podmínky vydání (např. obsahovat poučení).

[32] S ohledem na to, že stěžovatelka své zákonné povinnosti vůbec neplnila a nepředložila žádné důkazní prostředky, přičemž základní důkazní prostředky nebyly v rámci daňového řízení správcem daně získány ani od subjektů odlišných od stěžovatelky, nebylo možné stanovit daň na základě dokazování a byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ust. § 87 odst. 5 ve spojení s ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. Ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný uvedl, že správce daně postupoval podle ust. § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu, tedy použil důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a vlastní poznatky získané při správě daní. Své závěry však správce daně jednotlivě řádně odůvodnil. Správce daně tudíž aplikoval pomůcky ve smyslu ust. § 98 odst. 3 daňového řádu. Způsob stanovení daně, kdy správce daně nedisponuje ani základními důkazními prostředky, nelze označit za dokazování.

[33] K námitce stěžovatelky, že městský soud nedostatečně posoudil její námitku nezákonnosti dožádání, žalovaný uvedl, že s tím nesouhlasí, a poukázal na bod 44. napadeného rozsudku. Závěry městského soudu jsou navíc v souladu se správním spisem orgánů finanční správy, ze kterého je patrná činnost FÚ Vysočina v předmětné věci.

[34] K námitce, že nelze podrobit režimu dožádání „vyčíslení daně“, žalovaný uvedl, že z hlediska systematiky daňového řádu pod hlavu VI části druhé náleží i postup, při kterém se vyčísluje daň podle pomůcek. Jak vyplývá z důvodové zprávy k ustanovení § 17 daňového řádu, je možné dožádat jiného správce daně o vícero souvisejících úkonů (tj. postupů). Mezi tyto postupy patří mimo jiné daňová kontrola, postup k odstranění pochybností či provedení exekuce. Žalovaný nevidí důvod, proč by stejným způsobem nemohl být jiný správce daně dožádán o provedení vyčíslení daně podle pomůcek.

[35] S ohledem na to, že stěžovatelka své zákonné povinnosti vůbec neplnila a nepředložila žádné důkazní prostředky, přičemž základní důkazní prostředky nebyly v rámci daňového řízení správcem daně získány ani od subjektů odlišných od stěžovatelky, nebylo možné stanovit daň na základě dokazování a byly splněny podmínky pro stanovení

daně podle pomůcek dle ust. § 87 odst. 5 ve spojení s ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uvádí, že aby mohla být daň stanovena na základě dokazování, je nezbytná alespoň minimální součinnost daňového subjektu se správcem daně. V ustanovení § 92 daňového řádu, který dokazování upravuje, jsou totiž uvedeny povinnosti jak správce daně, tak i daňového subjektu. Správce daně tudíž aplikoval pomůcky ve smyslu ust. § 98 odst. 3 daňového řádu. Způsob stanovení daně, kdy správce daně nedisponuje ani základními důkazními prostředky, nelze označit za dokazování.

[36] Pokud závěrem stěžovatelka namítla, že správce daně v podstatě upravil základ daně tak, že odečetl výdaje, pak k tomu žalovaný uvedl, že v případě stěžovatelky nedošlo k zahájení daňové kontroly, jelikož její zahájení stěžovatelka neumožnila. Stěžovatelka nepředložila žádnou účetní či jinou evidenci, kterou je povinna vést, žádné doklady ani případné smlouvy či objednávky zachycující vztah s případnými dodavateli. Správce daně tak nemohl ověřit, zda tvrzení stěžovatelky uvedená v daňových přiznáních ke zdaňovacím obdobím 2013 a 2014 jsou správná, tudíž nemohl ani posoudit, zda výdaje vynaložené stěžovatelkou lze považovat za výdaje (náklady) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. za výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a zda tak byl naplněn cíl správy daní, tj. zda byly daňové povinnosti stěžovatelky stanoveny ve správné výši.

[37] Z uvedených důvodů navrhl žalovaný zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

IV.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[38] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena v řízení o kasační stížnosti advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[39] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že z veřejného rejstříku zjistil, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo ke změně obchodní firmy stěžovatelky, která se nyní jmenuje AŽU PRAHA HOLDING, a.s.

[40] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[41] Nejvyšší správní soud nejprve obecně uvádí, že předmětem sporu ve věci je právní posouzení postupu orgánů finanční správy, a nikoliv otázky skutkové. Stěžovatelka věnovala dvě třetiny své kasační stížnosti (resp. jejího doplnění) rekapitulaci geneze věci. Nejvyšší správní soud opakování těchto skutečností jakož i obsahu žaloby nepovažuje za explicitní kasační námitky, a to vzhledem k tomu, že stěžovatelka označila poslední třetinu kasační stížnosti jako bod IV - „stížní důvody“. Těmto stížním bodům se tedy Nejvyšší

správní soud bude věnovat podrobně, zatímco ve zbytku obsahu kasační stížnosti odkazuje na dostatečně podrobné odůvodnění napadeného rozsudku.

[42] Pokud stěžovatelka v prvním stížním bodě namítala, že postup správce daně k ní nebyl dostatečně šetrný, Nejvyšší správní soud s tím zásadně nesouhlasí. Ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu platí, že *„[s]právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“* Ze správního spisu jednoznačně plyne, že to byla stěžovatelka, která neposkytla správci daně součinnost k provedení daňové kontroly, a to opakovaně s poukazem na právní názor (domněnku), že FÚ Vysočina není k provedení daňové kontroly oprávněn. Za této situace nebylo povinností správce daně postupovat vůči stěžovatelce „šetrněji“, neboť ve věci se nevyjevily žádné indicie, proč by stěžovatelka měla legitimní důvod provedení daňové kontroly odmítnout. Postup správce daně, který opakovaně vyzval (i po nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61) stěžovatelku, aby vyhověla žádosti o provedení daňové kontroly, byl zcela zákonný a korektní. Pokud stěžovatelka odmítla, bylo zcela na místě postupovat alternativními způsoby směřujícími ke stanovení (doměření) daně za předmětná zdaňovací období.

[43] Městský soud zcela správně vyhodnotil též otázku doručování stěžovatelce, která byla v daňovém řízení zastoupena zástupcem, a správce daně tak nebyl povinen doručovat písemnosti přímo jí osobně. Pokud stěžovatelka zmiňuje, že daňová kontrola se koná v prostorách daňového subjektu, lze jí sice dát za pravdu, nicméně to nic nemění na tom, že komunikace ohledně provedení daňové kontroly musí být vedena se zástupcem daňového subjektu, pokud je v řízení zastoupen. Tak to správce daně také činil, nicméně stěžovatelka prostřednictvím svého zástupce mu k provedení daňové kontroly neposkytla součinnost a pouze proti této snaze brojila různými právními prostředky.

[44] Zákonnost postupu správce daně vůči stěžovatelce byla z hlediska případného nezákonného zásahu již Nejvyšším správním soudem posouzena dříve. Nejvyšší správní soud též poukazuje na svůj rozsudek ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017-32, jímž Nejvyšší správní soud ve věci téže stěžovatelky zamítl její kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 13. 7. 2017, č. j. 62 A 106/2017-61 (žaloba proti zahájení daňové kontroly správcem daně Vysočina oznámením ze dne 21. 10. 2016). V tomto rozsudku (bod 15 odůvodnění) zdejší soud dovodil, že „[s]*oučasná relevantní právní úprava umožňuje, aby daňová kontrola, která ex lege zahajuje současně i doměřovací řízení (jakožto část řízení nalézacího), byla zahájena jiným finančním úřadem, než finančním úřadem, který je obecně místně příslušný k vedení doměřovacího řízení. Takovou situaci totiž připouští právní úprava po novelizaci zákona o Finanční správě, kterou byl zaveden nový okruh věcné působnosti, tzv. vybraná působnost (tj. institut v daňovém řádu nepoužitý), kterou může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Vybraná působnost je tedy zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o Finanční správě; ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o Finanční správě nutné nahlížet jako na lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů*

(§ 10 odst. 1 a 2 o Finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou.“ Nejvyšší správní soud k tomu podpůrně odkazuje též na rozsudek ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34 (publ. Sb. NSS 3690/2018).

[45] Dále Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stejná problematika byla řešena z hlediska ochrany před nezákonným zásahem orgánů finanční správy i ve vztahu k propojeným subjektům ČKD ASSET, a.s (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 1 Afs 393/2017-33) a ČKD Elektrotechnika (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 A 103/2017-64).

[46] Nejvyšší správní soud k první kasační námitce uzavírá, že z geneze celé věci je jednoznačně patrná snaha stěžovatelky vyhnout se daňové kontrole zaměřené na daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období 2013 a 2014 a také na daň z přidané hodnoty, která ovšem není předmětem přezkumu v této věci. V postupu orgánů finanční správy Nejvyšší správní soud nespatřuje žádné porušení základních zásad daňového řízení. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem městského soudu, že postup podle § 98 daňového řádu byl za dané procesní situace zcela nezbytný a byl logickým vyústěním přístupu stěžovatelky ke správci daně v daňovém řízení.

[47] Ve druhém stížním bodě týkajícím se aplikace institutu dožádání k provedení postupu „vyčíslení daně“ podle pomůcek Nejvyšší správní soud uvádí následující. Podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění, které je systematicky zařazeno v hlavě VI, dílu třetím (Průběh řízení), platí, že *„[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“ Podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí, že *„pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*“

[48] Institut dožádání je upraven v ustanovení § 17 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení v rozhodném znění platí, že *„[m]ístně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec. Dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže. Spory mezi správci daně o provedení dožádaných úkonů rozhoduje ten správce daně, který je nejblíže společně nadřízen dožádanému a dožadujícímu správci daně.*“

[49] Výklad právní úpravy dožádání dopadající na použití pomůcek je podáván v tom smyslu, že na dožádání lze provést nejen jednotlivé úkony správce daně, ale také dílčí postupy správce daně (srov. obdobně Novotná, M., Jordanovová, K., Krupičková, L., Šotník, J. Daňové řízení. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 16). Pokud by však správce daně místně příslušný ke správě daní určitého daňového subjektu dožádal provedení celého daňového řízení, tj. překročil by meze aplikovatelnosti institutu dožádání, dožádaný správce daně by byl povinen provedení dožádání odmítnout (srov. Dráb, O. In. Baxa, J., Dráb, O., Lavický, P, Schillerová, A., Šimka, K., Žišková, M. Daňový řád. Komentář.

Praha: Wolters Kluwer, 2011). Dožádání by však mělo obsahovat dostatečně určité vymezení úkonů, dílčích řízení či procesních postupů, které místně příslušný správce požaduje provést.

[50] Judikatura správních soudů tento výklad potvrzuje, přičemž dále dovozuje též povinnost dožádání řádně odůvodnit. Absence či nedostatečnost důvodů, pro něž bylo dožadováno, by sama o sobě představovala nepřezkoumatelnost dožádání a byla by důvodem pro kasační zásah krajského soudu (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, čj. 8 Afs 87/2017-36).

[51] V předmětné věci tedy jde o to, zda dožádání provedení postupu vyčíslení daně podle pomůcek není v rozporu se zákonem. Stěžovatelce nelze dát za pravdu, že by dožádaný správce daně nebyl oprávněn doměřenou daň vyčíslit, neboť právě k tomu míří celý postup aplikace tzv. pomůcek. Lze souhlasit se žalovaným, že je dožádaný správce daně oprávněn pomůcky nejen obstarat, ale také je hodnotit v rámci úkonu „vyčíslení daně“. Z hlediska materiálního je pak důležité, jakým způsobem orgány finanční správy dožádání odůvodnily. V samotném dožádání ze dne 28. 2. 2018 je uvedeno, že FÚ Vysočina byl dožádán k provedení postupů podle ustanovení § 87 daňového řádu, a to „*k vyčíslení daně podle pomůcek a seznámení daňového subjektu ČKD Praha HOLDING, a.s. s tímto vyčíslením daně*“, a to mj. ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Z toho jednoznačně vyplývá, že FÚ Vysočina byl dožádán nejen k obstarání pomůcek, ale také k jejich vyhodnocení a vyčíslení daně. Z napadeného rozhodnutí žalovaného pak velmi podrobně vyplývá, proč bylo z hlediska efektivity dožádání FÚ Vysočina zcela na místě. Nejvyšší správní soud uzavírá, že k vyčíslení daně byl v souladu se zákonem dožádán FÚ Vysočina, avšak samotné stanovení (tedy doměření) daně provedl příslušný správce daně – FÚ Praha. Bylo na něm, zda bude při vydání dodatečných platebních výměrů vycházet z provedení vyčíslení daně podle pomůcek, anebo zda zjistí skutkový stav jiným způsobem (provede korekci zjištění FÚ Vysočina). Za stanovení daně tedy byl zodpovědný FÚ Praha, a nikoliv FÚ Vysočina. FÚ Praha dostatečně zdůvodnil, proč shledal hodnocení pomůcek a vyčíslení daně za natolik spolehlivé, že z něho vycházel i v obou dodatečných platebních výměrech. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato námitka není důvodná.

[52] Nejvyšší správní soud uzavírá, že dožádání FÚ Vysočina nepřekročilo mantinely stanovené zákonem a bylo i racionálně a logicky zdůvodněno. Operace spočívající ve vyčíslení daně podle pomůcek byla v předmětné věci velmi náročná, o čemž dostatečně svědčí obsah spisové dokumentace a množství využitých pomůcek k prokázání daňové povinnosti stěžovatelky za předmětná zdaňovací období. Zároveň z obsahu spisu také vyplývá, že FÚ Vysočina působil již v jiných daňových řízeních vedených se stěžovatelkou a jejími spřízněnými podnikatelskými subjekty. Samotné doměření daně bylo provedeno příslušným správcem daně (FÚ Praha), a tudíž je zcela nepřípadné tvrzení, že by na FÚ Vysočina bylo přeneseno provedení celého daňového řízení či vydání prvostupňových rozhodnutí. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[53] Ve třetím a čtvrtém stížním bodě stěžovatelka brojila proti tomu, že podle jejího přesvědčení došlo v doměřovacím řízení ke kombinaci stanovení daně podle pomůcek a dokazováním, což je podle judikatury nepřípustné.

[54] Nejvyšší správní soud k tomu obecně uvádí, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Zájem na řádném stanovení daňové povinnosti a vybrání daně vede k tomu, že při chybějící součinnosti daňového subjektu a při nesplnění jeho povinnosti prokázat jím uváděné skutečnosti, může správce daně stanovit daň podle pomůcek. Co lze použít jako pomůcky, stanoví zákon pouze demonstrativně. Pomůcky musejí však vždy mít racionální povahu, a ač se jedná o náhradní způsob stanovení daně, musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (viz k tomu Grossová, M., Matyášová, L. Daňový řád. Komentář. Praha: Leges, 2015, s. 337).

[55] Nejvyšší správní soud poukazuje v tomto ohledu na ustálenou judikaturu ještě z dob předchozí právní úpravy daňového řízení (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), která se v základních rysech nezměnila ani za účinnosti daňového řádu. Tradičně správní soudy judikují, že stanovení daně podle pomůcek v jednom a tomtéž daňovém řízení (tzn. řízení vyměřovacím či doměřovacím) vylučuje, aby správce daně zároveň stanovil daň dokazováním. Zároveň při stanovení daně podle pomůcek správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně (viz k tomu rozsudek ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, dále také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71).

[56] Stěžovatelka však svou povýtce obecnou námitku v zásadě nekonkretizovala, pouze tvrdila, že závěr městského soudu o tom, že v doměřovacím řízení nedošlo ke kombinaci obou metod stanovení daně, je nesprávný. Městský soud však zcela racionálně a logicky zdůvodnil, jakým způsobem správce daně s pomůckami pracoval. Jednalo se o jak údaje získané z účetních závěrek získaných z veřejných zdrojů, tak i výpisy z účtů či protokoly o výslechu svědků a listiny získané na základě součinnosti s jinými orgány veřejné moci. Jediným konkrétním argumentem stěžovatelky je tak tvrzení, že správce daně u výnosů vykázaných ve výkazech zisku a ztráty za obě zdaňovací období dospěl k závěru, že odpovídají skutečnosti, a ponechal je ve výši tvrzené stěžovatelkou. Podle názoru stěžovatelky v podstatě správce daně upravil základ daně tak, že odečetl výdaje.

[57] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výkaz zisků a ztrát získaný z veřejných zdrojů – Sbírka listin obchodního rejstříku (a nikoliv z účetnictví daňového subjektu) má nepochybně status pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu. K tomu je zapotřebí podotknout, že v rámci aplikaci institutu pomůcek lze použít též důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil (kupř. výslech svědků provedený v jiném daňovém řízení, účetní doklady, výpisy z účtů atd.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že postup dožádaného FÚ Vysočina při vyčíslení daně podle pomůcek je dostatečně patrný z úředního záznamu zpracovaného FÚ Vysočina ze dne 27. 4. 2018 a sdělení téhož správce daně ze dne 3. 5. 2018, které bylo zasláno stěžovatelce k vyjádření a které také bylo podkladem pro oba prvostupňové dodatečné platební výměry. Je zde dostatečně podrobně a zcela konkrétně odůvodněn každý podklad, který správce daně využil jako pomůcku pro stanovení daně, a uvedeno, jakým způsobem byla pomůcka vyhodnocena a v jakém směru ovlivnila výpočet základu daně.

[58] Z obou dodatečných platebních výměrů je dále patrné, že FÚ Praha vycházel při doměření daně podle pomůcek sice z účetních podkladů daňového subjektu, které si však opatřil sám a které nebyly zcela úplné (byly získány od třetích osob a orgánů veřejné

moci). Ke každé zpochybněné nákladové položce je uvedeno ve sdělení FÚ Vysočina ze dne 3. 5. 2018 i v obou dodatečných platebních výměrech podrobné odůvodnění, proč tyto nákladové položky nebyly správcem daně uznány. Příkladmo se jednalo o pochybnosti o uskutečněném zprostředkování zakázek, autenticitě účetních dokladů či neuskutečnění poradenských služeb (fiktivní plnění). Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti ani v žalobě žádné konkrétní nákladové položky uplatněné za předmětná zdaňovací období nerozporuje, Nejvyšší správní soud se podrobnou analýzou neuznaných nákladů dále nezabýval a uzavírá, že ani tyto kasační námitky nejsou důvodné.

IV.
Závěr a náklady řízení

[59] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[60] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. března 2023

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu