



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **CML s.r.o.**, IČO 260 00 857  
sídlem Antala Staška 2027/77, 140 00 Praha 4  
zastoupený advokátem JUDr. Miroslavem Zamiškou  
sídlem Na Příkopě 957/23, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2015, č. j. 30417/15/5200-11431-706481,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2014, č. j. 1677034/14/2701-

50524-605663, č. j. 1677046/14/2701-50524-605663 a č. j. 1677052/14/2701-50524-605663. Správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vyšší o částku 12 945 870 Kč, za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 vyšší o částku 10 118 000 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 9 710 520 Kč. Zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. v celkové výši 6 554 878 Kč.

2. Žalobce v kontrolovaném období nakupoval od třetích osob pohledávky a následně se účastnil jako konkursní věřitel velkého množství konkursních či insolvenčních řízení. Podle údajů z jednotlivých rozvrhových usnesení byl žalobce příjemcem výtěžků z uznaných pohledávek, vlastnictví těchto pohledávek však nevykazoval ve svých aktivech a částky výtěžků z rozvrhových usnesení neodpovídaly údajům z jeho daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008 – 2010. Žalobce se hájil tím, že pohledávky nakupoval na účet společnosti Stormalong Asset Management Ltd., se sídlem ve Velké Británii (dále jen „společnost SAM“), a to na základě komisionářské smlouvy uzavřené s uvedenou společností. Správce daně však po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobcem deklarovaný stav (tedy že vlastníkem nakupovaných pohledávek a konečným příjemcem výnosů z těchto pohledávek byla společnost SAM) byl stavem simulovaným, který zastíral skutečný obsah právních úkonů. Skutečným vlastníkem nakoupených pohledávek a příjemcem výnosů plynoucích z inkasa či dalšího postoupení daných pohledávek byl dle správce daně žalobce. Správce daně tedy posoudil uvedené výnosy jako daňově účinné výnosy žalobce a dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zvýšil žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích o tyto výnosy základ daně.

## II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně namítl, že předmětné dodatečné platební výměry mu byly doručeny po **uplynutí lhůty pro stanovení daně**. Konstatoval, že daňová kontrola u něj byla zahájena dne 31. 10. 2011, uvedená lhůta tak uplynula dne 31. 10. 2014. Dodatečné platební výměry mu však byly doručeny až dne 20. 12. 2014. Podle názoru žalobce zároveň nenastala žádná skutečnost, v jejímž důsledku by se běh této lhůty stavěl.
4. Správce daně sice v průběhu daňové kontroly podal žádost o mezinárodní spolupráci, avšak žalobce se domnívá, že podaná žádost nestavěla lhůtu pro stanovení daně, neboť nebyly splněny podmínky stanovené v § 4 odst. 2 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 253/2000 Sb.“), a v § 9 odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „zákon č. 164/2013 Sb.“). Správce daně totiž nevyčerpal své obvyklé zdroje údajů před tím, než přistoupil k podání žádosti o mezinárodní spolupráci. Teprve po vypracování žádosti o mezinárodní spolupráci správce daně činil další úkony za účelem co nejúplnějšího zjištění a stanovení daně (místní šetření u žalobce, výzvy osobám zúčastněným na správě daní k předložení písemností, výzva žalobci k předložení důkazních prostředků a sdělení požadovaných skutečností, výsledků svědků). Žádost tak byla podána nezákonně. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 – 48.

5. Podle žalobce ale i za předpokladu, že by podaná žádost o mezinárodní spolupráci lhůtu pro stanovení daně stavěla, správce daně pochybil, neboť nesprávně stanovil dobu, po kterou měla být tato lhůta stavěna. Podle správce daně lhůta pro stanovení daně neběžela od 25. 6. 2013 do 11. 9. 2013, tj. 78 dnů. Žalobce je názoru, že v úvahu přichází pouze období od 25. 6. 2013 (odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci) do 22. 7. 2013 (obdržení odpovědi na podanou žádost), tj. 27 dnů. Lhůta pro stanovení daně by v takovém případě uplynula 27. 11. 2014.
6. Žalobce upozornil rovněž na „další aspekty“ předmětné žádosti o mezinárodní spolupráci, které dle něj mají vliv na posuzování její zákonnosti. Uvedl, že správce daně si i v rámci vlastní vyhledávací činnosti z veřejně dostupných zdrojů pořídil zprávy ředitele a rozvahy společnosti SAM zaslané britskému registru firem. Tyto dokumenty přitom žádal zaslat i v rámci žádosti o mezinárodní spolupráci. Správce daně dále v žádosti o mezinárodní spolupráci požadoval kromě informací, které si mohl opatřit z jiných zdrojů, i informace, které nesouvisely s probíhající kontrolou u žalobce, na což upozornil také zahraniční správce daně ve své odpovědi. Žádost tak byla podána pouze za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Z odpovědi a dokumentů zaslaných zahraničním správcem daně pak dle žalobce vyplývá spolupráce mezi společností SAM a žalobcem, avšak finanční orgány tento závěr odmítají. Správce daně totiž nesprávně přeložil části odpovědi zahraničního správce daně a na základě tohoto překladu činil nesprávné závěry. Žalobce dále uvedl, že postupem správce daně došlo k porušení principu právní jistoty. Žalobce totiž o podání žádosti o mezinárodní spolupráci nebyl informován a z daňového spisu nemohl seznat, kdy kontaktní orgán odeslal žádost o mezinárodní spolupráci do zahraničí a kdy obdržel odpověď na tuto žádost. Smyslem prekluzivní lhůty pro stanovení daně je přitom zajištění právní jistoty jak správce daně, tak daňového subjektu.
7. V další části žaloby žalobce namítl **nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů**. Poukázal na skutečnost, že podal celkem troje doplnění odvolání (ve dnech 5. 2. 2015, 7. 5. 2015 a 14. 8. 2015). Žalovaný však v rozhodnutí o odvolání reagoval pouze na text doplnění odvolání ze dne 5. 2. 2015. S některými odvolacími námitkami se tedy vůbec nevypořádal (a s některými odvolacími námitkami se sice vypořádal, ale ryze formálně). Tím žalovaný porušil apelační princip a princip dvouinstančnosti a zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti. Žalobce v této souvislosti citoval judikaturu správních soudů a komentářovou literaturu týkající se povinnosti odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami. Dále uvedl „některé příklady“ (celkem 32) odvolacích námitek, které dle něj žalovaný nevypořádal.
8. Žalobce dále namítl, že **daňová kontrola byla ukončena nezákonně**, a to z více důvodů. Předně, žalobce se nemohl vyjádřit ke správcem daně změněným kontrolním zjištěním. Správce daně na základě vyjádření žalobce ke kontrolním zjištěním tato zjištění změnil, aniž by změněná kontrolní zjištění (včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů) předložil žalobci k vyjádření. Tímto postupem porušil § 88 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Ke změnám v kontrolních zjištěních došlo zejména ve stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2008 a v zjištěních týkajících se daně z přidané hodnoty.
9. Ke změně stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2008 žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně vyhověl námitce žalobce týkající se přiznání nákladových úroků z půjček poskytnutých Ing. V. společností SAM (dle správce daně

poskytnutých žalobci). Takovou skutečnost nelze dle žalovaného považovat za změnu výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu. S tím však žalobce nesouhlasí, podle jeho názoru správce daně neměl dostatek podkladů pro své závěry ohledně nákladových úroků z předmětných půjček. Výše uplatněných úroků tedy nevychází ze skutečností, se kterými by žalobce byl v průběhu daňové kontroly seznámen, ani z důkazů, které by byly součástí daňového spisu žalobce. Žádným způsobem tak nelze ověřit správnost stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2008. Ke změně v kontrolních zjištěních týkajících se DPH žalobce namítl, že správce daně jej seznámil s kontrolním zjištěním ve vztahu k této dani teprve ve zprávě o daňové kontrole. Ve výsledku kontrolního zjištění v oblasti DPH (na str. 116) správce daně pouze konstatoval, že „*nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně.*“ Oproti tomu ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu ke kontrole DPH správce daně uvedl, že je „*s CML ve shodě v tom, že CML neposkytovala zdanitelná plnění pro SAM za předmětné služby a z tohoto titulu ji nevznikla povinnost odvádět DPH na výstupu. Povinnost přiznat a zaplatit DPH však vznikla u CML z titulu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, ve znění pro r. 2008, resp. § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, platného pro r. 2009 a 2010 (...) správce daně proto trvá na svých závěrech týkajících se DPH, uvedených na str. 116 VKZ, tedy na tom, že kontrolou nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně.*“ Žalobce neměl možnost se k těmto tvrzením správce daně vyjádřit. Navíc argument žalovaného, podle nějž žalobce měl právo a možnost podat dodatečné daňové přiznání na DPH je dle žalobce nemístný. Žalobce podal daňové přiznání k DPH ve správně stanovené výši, což sám správce daně tím, že žalobci nedoměřil DPH, aproboval. Správce daně se tak současně dopustil závažného pochybení při hodnocení důkazních prostředků, neboť ve vztahu k DPH uznal pravdivost důkazních prostředků předložených žalobcem, avšak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob jejich pravdivost zpochybňuje. Takové jednání správce daně je vnitřně rozporné.

10. Dalším důvodem, proč daňová kontrola byla dle žalobce ukončena nezákonně, je, že ke dni jejího ukončení nebyla vyřízena stížnost, kterou podal dle § 261 odst. 1 daňového řádu, ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podaná dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Žalobce podal stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu dne 14. 11. 2014, po prostudování zprávy o daňové kontrole. Domáhal se toho, aby správce daně přijal opatření k nápravě, tj. aby žalobci umožnil vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění (na základě seznámení se s celým obsahem spisu). Žalobce sice obdržel vyrozumění o vyřízení stížnosti, ale měl za to, že jeho stížnost nebyla vyřízena řádně, proto dne 28. 11. 2014 podal zmíněnou žádost dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tato žádost byla vyřízena podáním doručeným žalobci dne 28. 1. 2015. Dne 1. 12. 2014 pak žalobce podal další stížnost proti postupu správce daně, vyrozumění o vyřízení této stížnosti bylo žalobci doručeno dne 5. 12. 2014, tedy až po odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Žalobce se tedy domnívá, že projednání zprávy o daňové kontrole a předložení této zprávy zástupci žalobce k podpisu bránily překážky v podobě nevyřízení stížnosti dle § 261 odst. 1 daňového řádu ze dne 1. 12. 2014 a nevyřízení žádosti dle § 261 odst. 6 daňového řádu ze dne 14. 11. 2014.
11. Žalobce je zároveň názoru, že s ohledem na výše uvedené skutečnosti důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole. Účinky projednání zprávy o daňové kontrole, jejího oznámení a ukončení daňové kontroly tak nenastaly.

12. Žalobce dále namítl, že napadené **platební výměry jsou vnitřně rozporné**. Poukázal na skutečnost, že ve výroku dodatečných platebních výměrů je uvedeno: „[S]právce daně doměřuje (...) z moci úřední daň z příjmů právnických osob vyšší o částku (...) stanovenou na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1478222/14/2701-05502-602724 ze dne 5. 12. 2014“. V odůvodnění platebních výměrů je pak uvedeno: „Za odůvodnění se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje zpráva č. 100037738 o daňové kontrole č. j. 1478222/14/2701-05502-602724, se kterou jste byli seznámeni písemností č. j. 1521520/14/2701-05502-602724, která Vám byla doručena dne 3. 11. 2014.“ Vnitřní rozpornost platebních výměrů žalobce spatřuje v odkazu na odlišné zprávy o daňové kontrole. Nesouhlasí přitom s žalovaným, podle nějž mu byla dne 3. 11. 2014 doručena shodná zpráva jako dne 5. 12. 2014. Písemnosti ze dne 3. 11. 2014 a ze dne 5. 12. 2014 se dle žalobce podstatným způsobem liší, navíc při jednáních konaných 1. 12. 2015 a 5. 12. 2015 žalobce nepřevzal výtisk zprávy o daňové kontrole, jak chybně uvádí žalovaný.
13. Samostatný žalobní bod nadepsaný **nezákonnost napadených platebních výměrů** shrnuje již výše uvedené, tj. že platební výměry byly vydány až po uplynutí lhůty pro stanovení daně a že nemají odůvodnění. Kromě toho žalobce pod tímto žalobním bodem uvedl, že odůvodnění platebních výměrů je v rozporu s hmotným právem, což však nijak blíže nerozvedl.
14. Podle žalobce má **zpráva o daňové kontrole** také formální vady, které způsobují její **nezákonnost**. Jednak postrádá některé zákonné náležitosti předepsané v § 88 odst. 1 daňového řádu, jednak je vnitřně rozporná.
15. Absenci zákonných náležitostí zprávy o daňové kontrole žalobce spatřuje v tom, že v ní nejsou uvedeny všechny důkazní prostředky, které byly provedeny v průběhu daňové kontroly, a že v ní nejsou uvedena stanoviska správce daně ke všem tvrzením, návrhům a výhradám žalobce. Žalobce sepsal seznam nehodnocených důkazních prostředků ve formě přílohy č. 1 k doplnění odvolání ze dne 5. 2. 2015 (předmětný seznam je zároveň přílohou č. 3 k podané žalobě). Pochybení správce daně nenapravil ani žalovaný, který pouze uvedl, že správce daně hodnotil všechny důkazní prostředky. Správce daně a žalovaný tímto postupem provedli nepřipustnou selekci důkazů, zároveň neuvedli důvody, proč tyto důkazní prostředky vyloučili z dokazování. Dokazování tak neproběhlo v souladu s daňovým řádem a s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Pokud jde o námitky, k nimž se správce daně údajně nijak nevyjádřil, žalobce uvedl příkladmo námitky týkající právní úpravy vytýkácího řízení, právní úpravy změny v osobě dlužníka a právní úpravy zajišťovací směnky. Žalovaný nijak nenapravil ani toto pochybení správce daně, což zakládá nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.
16. Vnitřní rozpornost zprávy o daňové kontrole žalobce spatřuje v tom, že správce daně hodnotil rozdílným způsobem důkazní prostředky získané v průběhu daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů a ve vztahu k DPH. Při kontrole DPH hodnotil faktury vydané žalobcem na provizi dle komisionářské smlouvy jako daňové doklady ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Tomu nasvědčuje jeho argumentace ohledně § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH. Naproti tomu při kontrole daně z příjmů správce daně hodnotil faktury vydané žalobcem na provizi za správu pohledávek jako neúčinný úkon a vyloučil je z daňového základu pro tuto daň. V jednom kontrolním zjištění včleněném do zprávy o daňové kontrole jsou tedy stejné důkazní prostředky hodnoceny naprosto protichůdně.

17. Pokud by správce daně hodnotil důkazní prostředky jednotně (a prokázal by, že k žádnému plnění nedošlo), nemohl by aplikovat § 108 zákona o DPH. Měl by konstatovat, že deklarovanou daň na výstupu z vydaných faktur na provizi na základě komisionářské smlouvy nelze uznat (respektive že daň na výstupu by měla být zrušena) a měl by posoudit oprávněnost uplatňovaných odpočtů DPH.
18. Žalobce dále namítl, že správce daně **nesprávně provedl dokazování** a že tento postup má vliv na zjištění skutkového stavu. Konstatoval, že žalovaný se vyjádřil k některým z těchto námitek na str. 33-42 napadeného rozhodnutí, k některým (v odvolání uplatněným) námitkám se však nevyjádřil vůbec (například k překladu soudní tlumočnice E. G. předloženého s doplněním odvolání ze dne 14. 8. 2015).
19. Se závěry žalovaného uvedenými na str. 33-42 napadeného rozhodnutí žalobce obsáhle polemizuje. K tvrzení žalovaného, podle něž neprokázal, že pohledávky nakupoval pro společnost SAM na základě jejích příkazů, žalobce odkázal na svou odpověď na výzvu ze dne 30. 4. 2013, v níž souhrnně popsal spolupráci se společností SAM, respektive s panem J. W. Existenci spolupráce se společností SAM prokázal písemnými důkazy (komisionářská smlouva, její dodatky, vyúčtovací dohody, vystavené faktury), k prokázání konkrétního průběhu spolupráce pak navrhl svědeckou výpověď zástupce společnosti SAM, pana W. Správce daně tuto výpověď neprovedl, žalobce proto předložil prohlášení pana J. W., včetně prohlášení společnosti Westminster Accountancy. Žalobce je tedy názoru, že splnil svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud měl správce daně nadále pochybnosti, měl provést navrženou svědeckou výpověď. Jestliže tak nepostupoval, neunesl důkazní břemeno, které na něj bylo přeneseno. Důkazní prostředky prokazující spolupráci žalobce a společnosti SAM v deklarovaném rozsahu byly navíc součástí odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci (konkrétně kopie komisionářské smlouvy a jejích dodatků). Společnost SAM tak jasně potvrdila spolupráci se žalobcem.
20. K argumentaci žalovaného, podle níž důkazem o tom, že smluvní vztah mezi žalobcem a společností SAM neprobíhal dle uzavřené komisionářské smlouvy, je vystupování žalobce v konkursním řízení, žalobce odkázal na doplnění odvolání ze dne 7. 5. 2015 (s tím, že žalovaný se s touto námitkou vůbec nevypořádal). Shrnl, že v rámci spolupráce se společností SAM vystupoval jako komisionář, přičemž obchodní záležitost ve smyslu § 577 obchodního zákoníku, kterou zařizoval na účet společnosti SAM jako komitenta (tj. vyhledání příslušných pohledávek, jejich správu a převedení výnosu společnosti SAM), byla možná a je jasně prokazatelná. Předmět komisionářské smlouvy vymezuje, že žalobce bude svým jménem a na účet společnosti SAM nakupovat za finanční prostředky SAM pohledávky, bude svým jménem pohledávky spravovat a vymáhat a provádět veškeré administrativní a právní kroky směřující k maximálnímu výnosu z pohledávek. Neobstojí argumentace, že šlo o zastřený právní úkon, neboť obě strany předpokládaly, že jimi nastolená spolupráce umožňuje žalobci vystupovat svým jménem na účet společnosti SAM.
21. Podle žalobce se správce daně měl zabývat tím, jakou povahu má komisionářská smlouva dle britského práva a následně se zabývat (v odlišném postupu při správě daní) tím, zda například společnosti SAM nevznikla v České republice daňová povinnost z důvodu vzniku stálé provozovny. Výnosy z pohledávek nelze přičítat žalobci, daňová povinnost tak jednoznačně náleží společnosti SAM, která měla odvést daň. Správce daně však

nezjišťoval, zda tak učinila, pouze deklaroval (bez provedení jakéhokoli dokazování), že předmětné výnosy nezdánila.

22. K výkladu žalovaného ohledně daňového režimu inkasa pohledávky nabyté postoupením žalobce namítl, že s ohledem na podstatu jeho spolupráce se společností SAM nebylo nezbytné, aby pro vyplácející společnosti bylo zřejmé, podle jaké smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají postupovat. Teprve po převedení výnosu z pohledávek od vyplácející společnosti byla ukončena obchodní záležitost, kterou zajišťoval žalobce. Bylo by tak případně na žalobci (jako na komisionáři), aby za splnění zákonných podmínek jako plátce srážkové daně odváděl srážkovou daň ve prospěch tuzemského správce daně před tím, než byly výnosy z pohledávek převedeny ve prospěch společnosti SAM. U žalobce však byla prováděna kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob a DPH, nikoli daňová kontrola týkající se srážkové daně. Pokud by správce daně zahájil daňovou kontrolu srážkové daně, žalobce by doložil potvrzení o daňovém rezidentství společnosti SAM, kterým samozřejmě disponoval.
23. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, podle něž společnost SAM neevidovala ve svých aktivech nakoupené pohledávky a závazky vyplývající z komisionářské smlouvy. Podle žalobce je uvedený závěr v rozporu s informacemi plynoucími z výkazů společnosti SAM a z výpisů z bankovního účtu společnosti SAM vedeného v České republice. Z těchto dokumentů například vyplývá, že ke dni účetní závěrky v roce 2008 byl zůstatek zmíněného bankovního účtu 21 549 903 Kč a zůstatek bankovních účtů společnosti SAM dle výkazů (po přepočtu kurzem 31,208 Kč/£) k totožnému datu činil 38 119 230 Kč.
24. Žalobce zpochybňuje také závěry žalovaného vycházející z předpokladu, že společnost SAM měla jediný bankovní účet v České republice vedený u Raiffeisenbank, a.s. Poukázal na chyby v překladu informací poskytnutých zahraniční daňovou správou, kterých se měl dopustit správce daně, a namítl, že nesprávný překlad předmětného textu měl vliv na výsledek kontrolního zjištění. Tvzení ohledně jediného účtu společnosti SAM je dle žalobce navíc v rozporu i s dalšími důkazy založenými v daňovém spisu. Správce daně ani žalovaný tak nemohli učinit žádné závěry ohledně účtování společnosti SAM, ani o dalších navazujících skutečnostech.
25. Ve vztahu ke svědeckým výpovědím Mgr. P. P. a Ing. P. N. (svědci si nepamatovali na udělení plných mocí ze strany pana T. D.) žalobce namítl, že plné moci byly uděleny v roce 2003 a svědecké výpovědi probíhaly v roce 2013. Správce daně se navíc svědků na udělení plných mocí neptal a na jméno T. D. se ptal bez jakékoliv vazby na udělenou plnou moc či cokoliv jiného. Bez bližšího určení si tak oba svědci nevybavili dokument starý 10 let. Bylo na správci daně, aby případné nejasnosti odstranil již v průběhu svědeckých výpovědí. Zástupce žalobce nemohl při prováděných výpovědích tušit, k čemu směřují otázky správce daně, proto nemohl tuto nejasnost odstranit doplňujícím dotazem.
26. Žalobce opětovně poukázal na neprovedení výslechu pana J. W. a polemizoval s tím, jak se správce daně a žalovaný vypořádali s předloženým prohlášením pana W.
27. Na závěr žalobce uplatnil žalobní bod označený **nesprávně zjištěný skutkový stav**. Namítl, že žalovaný převzal do rozhodnutí o odvolání tvrzení a závěry správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Žádné vlastní dokazování neprovedl, nevypořádal se ani se všemi námitkami žalobce týkajícími se nesprávně provedeného dokazování a

nesprávně zjištěného skutkového stavu. Žalobce trvá na tom, že z předložených důkazních prostředků vyplývají jím tvrzené skutečnosti. Spolupráce mezi žalobcem a společností SAM probíhala tak, jak žalobce celou dobu deklaroval, tedy na základě uzavřené komisionářské smlouvy. Spolupráce byla reálná, nikoliv fiktivní, jak se snaží dovodit správce daně.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

28. Žalovaný nejprve podrobně shrnul zjištění učiněná správcem daně v průběhu daňové kontroly, která jej vedla k závěru, že vytvořený obchodní vztah mezi žalobcem a společností SAM (tj. uzavření komisionářské smlouvy) byl pouze fiktivní, zastírající skutečného vlastníka sporných pohledávek za dlužníky v insolvenčních řízeních. Tímto skutečným vlastníkem byl dle finančních orgánů žalobce, který z daných pohledávek dosáhl výnosů ve výši cca. 219 450 000 Kč (zpravidla vymožením části pohledávek).
29. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým námitkám uplatněným v žalobě. K žalobcem tvrzené **prekluzi lhůty pro stanovení daně** uvedl, že Generální finanční ředitelství odeslalo žádost o mezinárodní výměnu informací dne 25. 6. 2013 a obdrželo konečnou odpověď na tuto žádost dne 11. 9. 2013. Lhůta pro stanovení daně tak neběžela po dobu 78 dnů. Vydáním dodatečných platebních výměrů pak došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 1 rok, tj. do dne 17. 1. 2016. Žalobce namítl, že správce daně nevyčerpal před zasláním mezinárodního dožádání všechny své „zdroje údajů“, podle žalovaného však není zřejmé, o jaké „zdroje údajů“ by se mělo jednat. Žalovaný je názoru, že správce daně před odesláním předmětné žádosti podrobně a rozsáhle šetřil skutečnosti, které měly přispět k ověření požadovaných informací a správnému stanovení daňové povinnosti. K zaslání mezinárodního dožádání přistoupil za účelem ověření a potvrzení skutečností, které nebylo možno spolehlivě ověřit jiným způsobem – dožádání se týkalo obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností SAM, sídlící ve Velké Británii. Žádost tak představuje úkon dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Žalobce také namítl, že z vedení daňového spisu není možné zjistit, kdy byla žádost o mezinárodní spolupráci odeslána a kdy byla ze zahraničí doručena odpověď na tuto žádost. Podle žalovaného je ale součástí spisového materiálu elektronický formulář určený k výměně informací mezi členskými státy a potvrzení o konečné odpovědi zasláné zahraničním správcem daně. Z těchto dokumentů lze přesně určit (výše uvedená) data odeslání žádosti a doručení odpovědi.
30. Žalovaný dále popřel, že by napadené rozhodnutí bylo **nepřezkoumatelné**. Jednotlivě se vyjádřil ke každému z 32 příkladů žalobcem tvrzené nepřezkoumatelnosti a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se předmětnými námitkami zabýval. Odkázal přitom na judikaturu správních soudů a Ústavního soudu, podle níž je sice povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, avšak tuto povinnost nelze interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, respektive každý argument. Na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že orgán veřejné moci v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu jeho rozhodnutí.
31. Podle žalovaného nedošlo ani k nezákonnému **ukončení daňové kontroly**. Zdůraznil, že vyřízení stížnosti neznamena totéž co doručení vyrozumění o prošetření stížnosti, jak se žalobce nesprávně domnívá. Žalobce podal navíc první stížnost dne 14. 11. 2014 zřejmě



proto, aby nedošlo k ukončení daňové kontroly. K tomu ale institut stížnosti neslouží. Institut stížnosti, resp. žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, slouží k tomu, aby byly napraveny méně podstatné vady řízení a nesprávné chování úředních osob. K přezkumu hmotněprávního posouzení a ke komplexnímu přezkumu procesu daňové kontroly slouží opravný prostředek vyšší právní síly, a to odvolání. Možnosti odvolání žalobce beze zbytku využil. Stížnost je přípustná pouze v případě, že daňový zákon neposkytuje proti postupu správce daně jiný prostředek ochrany. V tomto případě je tímto prostředkem odvolání. Nelze tedy po ukončení odvolacího řízení poukazovat na to, že vyrozumění o prošetření stížnosti nebylo včas doručeno – žalobce věděl, na který den je plánováno ukončení kontroly, a stížnost podal tak, aby k jejímu ukončení tento den nedošlo. K další stížnosti žalobce podané dne 28. 11. 2014, kterou brojil proti tomu, že správce daně vydal platební výměry, aniž by vyčkal vyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, žalovaný uvedl, že nelze přijmout závěr, podle nějž § 261 odst. 6 daňového řádu zavazuje nadřízeného správce daně lhůtou, která se váže k průběhu daňové kontroly. Pravidlo obsažené ve vztahu ke stížnosti v § 261 odst. 4 daňového řádu se na žádost o prošetření nebude vztahovat. Zatímco v případě stížnosti je správcem daně příslušným k jejímu vyřízení ten samý správce daně, který současně daňovou kontrolu vede, a tedy může bezprostředně ovlivnit ukončení daňové kontroly, v případě žádosti o prošetření je příslušným orgánem nadřízený správce daně, který daňovou kontrolu sám nevede. Veškeré námitky stěžovatele obsažené ve stížnostech, odvolání a jeho doplněních byly zhodnoceny v rámci rozhodnutí o odvolání, institut stížnosti je pouze subsidiárním prostředkem ochrany (nikoli opravným prostředkem).

32. K námitkám týkajícím se **vnitřní rozpornosti a nezákonnosti platebních** výměrů se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Také ve vztahu k námitkám týkajícím se **nesprávně provedeného dokazování a nesprávně zjištěného skutkového stavu** žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání. Žalovaný trvá na závěrech provedené daňové kontroly. Žalobce dle něj po celé řízení neuvedl, které konkrétní závěry správce daně, respektive žalovaného jsou nesprávné, který konkrétní důkaz popírá závěry daňové kontroly či jaké konkrétní důkazní prostředky mají potvrdit či vyvrátit správnost doměřené daně. Co se týče hmotněprávního posouzení, žalobce neuvedl nic, čím by mohl vyvrátit správnost zjištění finančních orgánů. Svými námitkami poukazoval zejména na údajné procesní nedostatky, ty se však ukázaly jako nedůvodné.

#### IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

33. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, v níž nejprve uvedl, že vyjádření žalovaného se *de facto* v ničem neliší od rozhodnutí o odvolání (jedná se o vybrané části textu ze stran 6-24 napadeného rozhodnutí). Rozhodnutí žalovaného pak tvoří takřka doslovně převzatý původní text zprávy o daňové kontrole. Není tedy zřejmé, jakým způsobem žalovaný dospěl ke svým závěrům, z jakých důkazních prostředků vycházel, zda a jakým způsobem přezkoumal řízení provedené správcem daně. Žalovaný se žalobními body zabýval pouze formálně, aniž by se soustředil na jejich obsah.
34. Tuto skutečnost lze dle žalobce demonstrovat na příkladu závěru správce daně ohledně jediného účtu společnosti SAM, který vyplývá z chybného překladu informace získané od zahraničního správce daně. Podle žalobce z odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci nevyplývá, že společnost SAM měla pouze jeden účet, ale že ke spolupráci mezi společnostmi SAM a žalobcem byl používán pouze jeden účet. Tento (dle žalobce

chybný) závěr měl přitom zásadní vliv na posouzení celé věci finančními orgány. Na myšlence o jediném účtu společnosti SAM správce daně „vykonstruoval“ své další závěry ohledně toho, že pohyby na tomto účtu by měly zobrazovat veškeré obchodní aktivity společnosti SAM, ohledně výkazů společnosti SAM (např. že neevidovala ve svých aktivech majetkové podíly a poskytnuté půjčky), bankovních výpisů společnosti SAM, pohybech na jejím účtu, financování nákupu pohledávek atd. Všechny tyto závěry pak vedly správce daně k tomu, že posoudil nesprávně spolupráci mezi žalobcem a společností SAM a následně nesprávně stanovil daňovou povinnost. Tyto závěry automaticky převzal žalovaný, který se ani nevyjádřil k námitkám žalobce uvedeným v odvolání. Zcela ignoroval také předložený důkazní prostředek (překlad soudní tlumočnice E. G.), neprovedl ani navržený výslech svědka J. W. Žalobce konstatoval, že žalovaný obdobně postupoval i ve vztahu k dalším odvolacím námitkám (na což žalobce podrobně poukázal v žalobě).

35. Žalobce dále rozporoval jednotlivá tvrzení žalovaného uvedená ve vyjádření k žalobě týkající se mezinárodního dožádání. Zdůraznil přitom, že neměl možnost seznámit se s během lhůty pro stanovení daně a s případným stavěním běhu této lhůty. Dle jeho názoru by měla být tato skutečnost zřejmá ze spisu (správce daně by mohl například sepsat úřední záznam týkající se běhu lhůty), což však v daném případě není. Určit odkdy a dokdy probíhala výměna informací nelze ani z e-formuláře, na který poukazuje žalovaný. Tato skutečnost dle žalobce vyplývá i z dokumentu založeného v daňovém spise pod č. j. 36544/14/7001-11200-010370. Navíc tento dokument nebyl součástí daňového spisu žalobce až do odeslání tohoto spisu k soudu. Při nahlíženích do daňového spisu konaných ve dnech 14. 7. 2014, 1. 10. 2014 a 14. 1. 2015, při kterých si žalobce pořídil kopie celého spisu, nebyl tento dokument ve spisu zařazen, a tak žalobce neměl možnost se s ním seznámit. Žalovaný se tak pravděpodobně dopustil nepřípustného zásahu do spisu spočívajícího v jeho doplnění po ukončeném správním řízení, postupoval tedy v rozporu s § 64 odst. 1 daňového řádu.
36. K doložení uvedených tvrzení žalobce předložil soudu fotografie prvních stránek e-formuláře pořízené při nahlíženích do daňového spisu konaných ve dnech 14. 7. 2014, 1. 10. 2014 a 14. 1. 2015, nosič CD s údaji o jejich pořízení a fotografii první stránky e-formuláře pořízené při nahlížení do soudního spisu dne 28. 4. 2016. Z těchto dokumentů (z porovnání zápatí těchto dokumentů) dle žalobce vyplývá, že informace o datu odeslání e-formuláře správcem daně do zahraničí byla na vytištěný e-formulář doplněna až po podání žaloby a před odesláním daňového spisu k soudu. Pravděpodobně tedy až poté, kdy žalobce v žalobě uvedl, že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 10. 2014 a že neměl možnost seznámit se s případným stavěním běhu této lhůty.

## V. Ústní jednání

37. Během jednání, které se uskutečnilo dne 27. 9. 2018, žalobce uvedl, že správce daně nesprávně posoudil souvislost mezi činnostmi žalobce a společností SAM a veškeré úkony učiněné mezi nimi na základě uzavřené komisionářské smlouvy. Dále zdůraznil, že ze správního spisu nebyly v průběhu daňové kontroly seznatelné dokumenty týkající se mezinárodní spolupráce.
38. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že vztah žalobce ke společnosti SAM byl dostatečně objasněn v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Komisionářskou smlouvu označil za fiktivní a účelovou, společnost SAM byla dle něj zapojena do posuzovaných transakcí

pouze formálně. K žalobcem namítané manipulaci se správním spisem uvedl, že žalobci bylo dostatečně známo, jak probíhalo mezinárodní dožádání, neboť s tímto postupem se mohl seznámit při svém nahlížení do spisu dne 14. 7. 2014. Žalobci tyto skutečnosti zároveň musely být známy ze závěrů uvedených ve výsledku kontrolního zjištění.

39. Krajský soud provedl důkaz listinami předloženými žalobcem spolu s replikou k vyjádření žalovaného k žalobě – fotografiemi založenými na č. l. 91-95 soudního spisu. K dotazu soudu, v čem přesně spatřuje tvrzenou manipulaci se správním spisem (na kterou poukazoval v předmětné replice), žalobce poukázal na ručně dopsané poznámky „znovu 25. 6. 2013“ a „nelze přechít“, viditelné na fotografii založené na č. l. 95. Soud neprováděl důkaz obsahem CD, které bylo další přílohou zmíněné repliky, neboť CD přišlo na soud poškozené a tudíž nefunkční. Z vyjádření žalobce při jednání nicméně vyplynulo, že jeho obsahem byly toliko fotografie, které poslal také ve vytištěné podobě (a kterými byl proveden důkaz).

## VI. Posouzení věci krajským soudem

40. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního.
41. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatečné platební výměry, kterými správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2008-2010 v celkové výši 32 774 390 Kč. Meritum věci spočívá v posouzení otázky, zda žalobce, který nakupoval od třetích osob pohledávky a následně se účastnil jako konkursní věřitel konkursních či insolvenčních řízení, byl skutečným příjemcem výnosů plynoucích z inkasa či dalšího postoupení daných pohledávek. Žalobce se hájil tím, že pohledávky nakupoval na účet společnosti SAM na základě komisionářské smlouvy, příjemcem z výnosů tedy byla tato společnost. Správce daně však po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobcem deklarovaný stav byl stavem simulovaným, který zastíral skutečný obsah právních úkonů – skutečným příjemcem výnosů byl tudíž žalobce.
42. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 54 stran) uplatnil celou řadu (zejména procesních) námitek. Nutno dodat, že mnohé námitky se v průběhu žaloby v různých podobách (i vícekrát) opakují. Krajský soud proto předesílá, že nepovažuje za účelné (a s ohledem na rozsah žaloby ani za možné) podrobně vyvracet jednotlivé námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, tak jak to výslovně připouští judikatura Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30, bod 41).
43. Nejprve se krajský soud bude zabývat námitkami týkajícími se plynutí lhůty pro stanovení daně v posuzované věci (**část VI.1**), dále námitkami, podle nichž je napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné (**část VI.2**) a poté namítanou nezákonností ukončení daňové kontroly (**část VI.3**). Následně vypořádá námitky, podle nichž jsou platební výměry a zpráva o daňové kontrole nezákonné (**část VI.4**) a na závěr námitky nesprávně provedeného dokazování a zjištěného skutkového stavu (**část VI.5**).

### VI.1 Prekluze práva stanovit daň

44. První okruh námitek uplatněných v žalobě se týká plynutí lhůty pro stanovení daně. Podle žalobce došlo v posuzované věci k daňové prekluzi, neboť lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 10. 2014. Dodatečné platební výměry mu však byly doručeny až dne 20. 12. 2014. Žádost o mezinárodní spolupráci podaná správcem daně v průběhu daňové kontroly nesplňovala zákonné podmínky pro to, aby na ní mohlo být nahlíženo jako na úkon, který stavěl běh uvedené lhůty. Ale i za předpokladu, že by podaná žádost o mezinárodní spolupráci lhůtu pro stanovení daně stavěla, správce daně pochybil, neboť nesprávně stanovil dobu, po kterou měla být tato lhůta stavěna. Postupem správce daně navíc došlo k porušení principu právní jistoty, protože žalobce o podání žádosti o mezinárodní spolupráci nebyl informován a z daňového spisu nemohl zjistit, kdy kontaktní orgán odeslal žádost o mezinárodní spolupráci do zahraničí a kdy obdržel odpověď na tuto žádost (v podrobnostech viz výše body 3-6). V replice k vyjádření žalovaného žalobce dodal, že žalovaný se pravděpodobně dopustil nepřipustného zásahu do daňového spisu spočívajícího v jeho doplnění po ukončeném daňovém řízení – tímto způsobem měl do spisu doplnit údaje o datu odeslání e-formuláře správcem daně do zahraničí (viz body 35-36).
45. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu činí (prekluzivní) lhůta pro stanovení daně 3 roky. Podle § 148 odst. 2 písm. b) téhož zákona se předmětná lhůta prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle § 148 odst. 3 citovaného zákona představuje zahájení daňové kontroly (učiněné před uplynutím prekluzivní lhůty) úkon přerušující běh této lhůty. Běh lhůty pro stanovení daně se dále staví ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost, jak stanovil § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. a poté (s účinností od 21. 6. 2013) § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb. (s účinností od 1. 1. 2014 je pak dané pravidlo obsaženo v § 148 odst. 4 daňového řádu). Pro úplnost lze dodat, že na posuzovanou věc dopadají citovaná ustanovení daňového řádu, byť běh lhůty pro stanovení daně (respektive dřívější terminologií lhůty pro vyměření) započal ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“); srov. § 264 odst. 4 daňového řádu a nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14.
46. Krajský soud konstatuje, že zahájením daňové kontroly dne 31. 10. 2011 došlo k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně. Běžela tak nová tříletá lhůta, která by (při absenci dalších úkonů přerušujících, stavějících či prodlužujících její běh) uplynula dne 31. 10. 2014. Spornou je pak zejména otázka, zda lze za úkon stavějící běh lhůty považovat žádost o mezinárodní spolupráci podanou správcem daně během daňové kontroly, případně na jak dlouhou dobu tato mezinárodní spolupráce zastavila běh předmětné lhůty.
47. K námitce žalobce, podle níž žádost o mezinárodní spolupráci byla podána nezákonně, a tak nestavěla běh lhůty pro stanovení daně, krajský soud nejprve uvádí, že závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 71/2009 – 48, na nějž žalobce odkazuje, jsou v posuzované věci použitelné pouze v omezené míře. Nejvyšší správní soud se totiž vyslovoval k právní úpravě obsažené v zákoně č. 253/2000 Sb. před novelizací provedenou zákonem č. 281/2009 Sb., která zavedla do zákona č. 253/2000 Sb. pravidlo, podle nějž podání žádosti o mezinárodní spolupráci *staví* běh lhůty pro stanovení daně. Dovožoval tak, že provedení mezinárodního dožádání je úkonem *přerušujícím* běh prekluzivní lhůty (ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP). Podmínky, které musel

daný úkon dle Nejvyššího správního soudu splňovat k tomu, aby *přerušil* běh prekluzivní lhůty, nelze dle názoru krajského soudu mechanicky aplikovat i v situaci, kdy se již jedná „pouze“ o úkon *stavějící* běh této lhůty.

48. Nicméně ani pro určení, zda došlo k zastavení běhu lhůty pro stanovení daně, nestačí pouze konstatovat, že správce daně prováděl mezinárodní dožádání. Mezinárodní dožádání muselo být prováděno řádně. Dle § 4 odst. 2 zákona č. 253/2000 Sb. mohl správce daně dožadovat od příslušného úřadu smluvního státu informace, „*pokud vyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít, aniž by tím bylo ohroženo dosažení žádoucího výsledku.*“ Navíc obecně platí, že při posuzování, zda určitý úkon má účinky v podobě stavění běhu prekluzivní lhůty, je nutné zkoumat splnění jak formálních, tak materiálních podmínek. Dožádání i způsob, jakým je prováděno, tedy musí rozumně a účelně směřovat k dosažení účelu daňového řízení, tj. zejména ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností. Nesmí se jednat o účelový úkon (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 – 38).
49. Tyto podmínky ovšem byly v nyní posuzované věci splněny. Správce daně požadoval po britském správci daně prověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností SAM. Konkrétně požadoval prověřit, zda společnost zdanila ve Velké Británii výnosy z pohledávek za období 2008-2010, zda byly v účetních evidencích společnosti SAM zahrnuty výnosy z pohledávek ve výši zjištěné správcem daně, zda společnost SAM eviduje tyto pohledávky ve svém majetku, jak statutární zástupce společnosti SAM (pan J. W.) kontroloval plnění služby poskytované ze strany žalobce, zda společnost SAM vedla evidenci o jednotlivých titulech nakoupených pohledávek a o jejich uspokojení ze strany dlužníků, jaké účty společnost SAM používala k podnikání a případně další skutečnosti, které se týkaly spolupráce žalobce a společnosti SAM.
50. Správce daně před podáním mezinárodního dožádání vyčerpал vlastní obvyklé zdroje údajů, které mohl v daném případě využít. Dotazy, které zaslal zahraničnímu správci daně, směřovaly ke zjištění pro věc podstatných skutkových okolností – jednotlivých aspektů obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností SAM. Nejednalo se o účelový úkon, jehož hlavním cílem by bylo zastavení běhu prekluzivní lhůty, jak tvrdí žalobce. Některé skutečnosti, na které se správce daně dotazoval, mu již sice byly známy z jeho vlastní vyhledávací činnosti (zprávy ředitele a rozvahy společnosti SAM zaslané britskému registru firem, které si obstaral z veřejně dostupných zdrojů). Další vyžadované informace však správce daně neměl možnost obstarat jinak, než od zahraničního správce daně. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že správce daně prováděl některé další úkony v rámci daňové kontroly teprve po vypracování žádosti o mezinárodní spolupráci (např. výslechy svědků Mgr. P. P. a Ing. P. N.). Tyto úkony zjevně nemohly mít stejný efekt, jako mezinárodní dožádání, určité informace o podnikání daňového subjektu sídlícího ve Velké Británii lze zkrátka zjistit pouze od britského správce daně.
51. K námitce žalobce, podle níž postupem správce daně došlo k porušení principu právní jistoty, krajský soud uvádí následující. Obecně platí, že správce daně není povinen informovat daňový subjekt o podání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní. Tím ale není dotčeno právo daňového subjektu za zákonem stanovených podmínek nahlížet do daňového spisu, z něhož se o podání žádosti případně dozví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 – 167). Z daňového

spisu by tedy mělo být seznatelné, kdy kontaktní orgán odeslal žádost o mezinárodní spolupráci do zahraničí a kdy obdržel odpověď na tuto žádost. A to jak z důvodu právní jistoty daňového subjektu, tak z toho důvodu, aby bylo možné posoudit běh prekluzivní lhůty při přezkumu rozhodnutí finančních orgánů.

52. V nyní posuzované věci jsou tyto požadavky splněny. Z listin založených v daňovém spise, které se týkají mezinárodní výměny informací, plyne, že kontaktní orgán odeslal žádost o mezinárodní spolupráci do Velké Británie již dne 26. 2. 2013. Z důvodu technických potíží na britské straně však bylo možné s touto žádostí pracovat až dne 25. 6. 2013, za datum řádného odeslání žádosti tak je třeba považovat 25. 6. 2013. Dne 22. 7. 2013 pak česká finanční správa obdržela částečnou odpověď od britské finanční správy a dne 11. 9. 2013 doplnění této odpovědi. Doba, po kterou se stavěl běh lhůty pro stanovení daně, je tedy ohraničena dny 25. 6. 2013 a 11. 9. 2013. Správce daně nepožíval úřední záznam, v němž by tyto skutečnosti shrnul (jak požaduje žalobce). Nic takového ale nebylo jeho povinností. Postačí, že skutečnosti rozhodné pro posouzení běhu prekluzivní lhůty jsou seznatelné z daňového spisu. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal námitku prekluze uplatněnou žalobcem v odvolání proti platebním výměrům.
53. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, podle níž žalovaný nepřipustně „manipuloval“ s daňovým spisem. Za účelem prověření těchto výhrad provedl při jednání důkaz listinami, kterými žalobce dokládal toto své tvrzení. Z provedených důkazů však vyplynulo pouze to, že na první stránku vytištěného e-formuláře žádosti o mezinárodní výměnu informací odeslaného do Velké Británie dne 26. 2. 2013 někdo dodatečně (poté, co do daňového spisu v průběhu správního řízení nahlížel žalobce) ručně dopsal poznámku o tom, že k řádnému doručení e-formuláře došlo až dne 25. 6. 2013 („*znovu 25. 6. 2013*“). Předmětná skutečnost (tj. kdy byl e-formulář řádně doručen britským finančním orgánům) však zřetelně plyne i z dalších listin založených v daňovém spise (přičemž žalobce nijak nezpochybňuje, že tyto listiny se nacházely v daňovém spise v průběhu správního řízení). V části daňového spisu, která obsahuje listiny týkající se mezinárodní výměny informací (svazek 45/2), se nachází e-formulář žádosti o mezinárodní výměnu informací odeslaný do Velké Británie dne 26. 2. 2013, další verze tohoto e-formuláře, která již byla dne 25. 6. 2013 řádně doručena a odpovědi britského správce daně. Například ve verzi e-formuláře, která již byla řádně doručena, je uvedeno (na jeho straně 2) i datum žádosti – 25. 6. 2013. Pokud pověřený pracovník správce daně či žalovaného učinil ruční poznámku o této skutečnosti i na čelní stranu té verze e-formuláře, jejíž odeslání do Velké Británie se dne 26. 2. 2013 nezdařilo, nelze v tom spatřovat nic nepřipustného.
54. Pokud jde o dokument č. j. 36544/14/7001-11200-010370, který se dle žalobce v daňovém spise v průběhu správního řízení nenacházel vůbec, jedná se o sdělení Generálního finančního ředitelství správci daně k jeho dotazu na přesné datum odeslání žádosti o výměnu informací do Velké Británie. Generální finanční ředitelství zde vysvětluje výše shrnuté skutečnosti a uzavírá, že doporučuje jako rozhodné datum odeslání žádosti vzít 25. 6. 2013 (nikoliv 26. 2. 2013). Tato listina patrně žalobci nebyla zpřístupněna při jeho nahlížení do daňového spisu v průběhu správního řízení, neboť se nacházela ve vyhledávací části spisu. Žalobce tím však nemohl být nijak zkrácen na svých právech již jen z toho důvodu, že zmíněnou pochybnost o tom, v jakém momentu došlo k zastavení běhu lhůty pro stanovení daně, finanční orgány vyřešily ve prospěch žalobce.

55. Lze tedy shrnout, že lhůta pro stanovení daně neběžela z důvodu probíhající mezinárodní spolupráce ode dne 25. 6. 2013 do 11. 9. 2013, tj. 78 dnů. Došlo tak k posunutí konce předmětné lhůty z 31. 10. 2014 na 17. 1. 2015. Daňová kontrola byla ukončena dne 5. 12. 2014 (k výhradám žalobce proti způsobu ukončení daňové kontroly viz níže), správce daně vydal platební výměry dne 10. 12. 2014, žalobci byly doručeny dne 20. 12. 2014. Tím došlo, v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, k dalšímu prodloužení lhůty o 1 rok. Před uplynutím takto prodloužené lhůty žalovaný vydal (a doručil žalobci) napadené rozhodnutí. Posuzované platební výměry tedy nabyly právní moci ve lhůtě pro stanovení daně. Námitky žalobce zpochybňující závěry finančních orgánů o běhu této lhůty jsou nedůvodné. Žalobce v části žaloby věnující se údajné prekluzi práva stanovit daň uváděl i námitky, které se přímo netýkají běhu prekluzivní lhůty (např. že z odpovědí a dokumentů zaslaných zahraničním správcem daně vyplývá spolupráce mezi společnostmi SAM a žalobcem atd.). K vypořádání těchto námitek viz níže.

#### *VI.2 Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného*

56. Žalobce dále namítl, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz výše bod 7).
57. Krajský soud předně konstatuje, že není pravdou, jak tvrdí žalobce, že žalovaný reagoval pouze na první doplnění odvolání, aniž by se jakkoli zabýval námitkami, které uplatnil ve druhém a ve třetím doplnění odvolání. Žalovaný se námitkami uvedenými ve druhém a třetím doplnění odvolání výslovně zabýval na str. 43-46 napadeného rozhodnutí.
58. Žalobce také poukázal na „některé příklady“ (celkem 32) odvolacích námitek, které dle něj žalovaný nevypořádal. Krajský soud však v těchto příkladech vidí spíše "slovičkaření" ze strany žalobce, než poukazy na námitky, kterými se žalovaný vůbec nezabýval. Tak třeba v příkladech č. 1 a 2 žalobce odkázal na doplnění odvolání ze dne 5. 2. 2015, v němž uvedl, že na základě jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění došlo ke změně kontrolního zjištění týkajícího se DPH, k čemuž se nemohl vyjádřit, a že s ohledem na změny kontrolního zjištění (marně) žádal správce daně o stanovení lhůty dle § 88 odst. 3 daňového řádu. K těmto námitkám se dle žalobce žalovaný nijak nevyjádřil. Krajský soud však v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný se podrobně zabýval otázkou, zda došlo k ukončení daňové kontroly v souladu se zákonem, a to na str. 25-31 daného rozhodnutí. Souhrnně zde vypořádal všechny odvolací námitky, které žalobce ve vztahu ke zmíněné otázce uplatnil, včetně námitek, podle níž se žalobce v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu nemohl vyjádřit ke správcem daně změněným kontrolním zjištěním. Možná tak výslovně nereagoval na některé dílčí argumenty uvedené v doplnění odvolání ze dne 5. 2. 2015, avšak podstatu předmětné odvolací námitek vypořádal. Obdobně je tomu v případě všech žalobcem zmíněných 32 příkladů.
59. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že ačkoliv je povinností orgánu veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, tuto povinnost nelze interpretovat jako požadavek odpovědi na každý dílčí argument. Na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich

*závěru je sama o sobě dostatečná*“ (nález sp. zn. III. ÚS 989/08; viz také výše zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 41/2012 – 50 a č. j. 1 Afs 44/2013 – 30).

60. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je založeno právě na takovém uceleném argumentačním systému, který přesvědčivě podporuje závěry, k nimž správce daně a žalovaný dospěli. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné jen proto, že výslovně nereaguje na každé dílčí tvrzení uplatněné žalobcem v jeho (velmi obsáhlém) odvolání.

### *VI.3 Nezákonnost ukončení daňové kontroly*

61. Podle žalobce nedošlo k ukončení daňové kontroly v souladu se zákonem, neboť se nemohl vyjádřit ke správcem daně změněným kontrolním zjištěním a ke dni ukončení daňové kontroly nebyla vyřízena stížnost, kterou podal dle § 261 odst. 1 daňového řádu, ani žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti podaná dle § 261 odst. 6 daňového řádu. S ohledem na tyto skutečnosti žalobce důvodně odepřel podpis zprávy o daňové kontrole, a tak účinky projednání zprávy, jejího oznámení a ukončení daňové kontroly nenastaly (viz výše body 8-11).
62. Ze správního spisu plyne, že správce daně dne 30. 6. 2014 zaslal žalobci výsledek kontrolního zjištění. Žalobce zaslal své vyjádření k výsledku kontrolního zjištění správci daně dne 21. 8. 2014. Správce daně následně vyhověl jedné z námitek uplatněných žalobcem v jeho vyjádření – souhlasil s žalobcem, že bylo namístě při doměření daně zohlednit ve prospěch žalobce položky snižující základ daně, a to úroky z půjček použitých k financování nákupu pohledávek žalobcem. Konstatoval, že za situace, kdy došlo k zastření skutečného stavu stavem formálně právním a kdy financování nákupu pohledávek zajišťoval ve skutečnosti žalobce, byl žalobce oprávněn uplatnit v daňových nákladech náklady související s financováním pohledávek. Ve zbytku žalobci nevyhověl, s čímž jej seznámil sdělením ze dne 24. 10. 2014 (doručeným 3. 11. 2014). Zároveň žalobci zaslal zprávu o daňové kontrole a vyzval jej k projednání této zprávy.
63. Dne 14. 11. 2014 žalobce podal stížnost proti postupu správce daně podle § 261 odst. 1 daňového řádu (dále jen "stížnost"), v níž namítal chybné vedení spisu a že ve zprávě o daňové kontrole došlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Dne 19. 11. 2014 správce daně zaslal žalobci vyrozumění o vyřízení stížnosti 1 - stížnost shledal nedůvodnou. Dne 28. 11. 2014 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 1 dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Dne 1. 12. 2014 žalobce podal další stížnost na postup správce daně (dále jen "stížnost 2"), a to s odkazem na chybné vedení spisu. Správce daně také tuto stížnost shledal nedůvodnou, vyrozumění o vyřízení stížnosti odeslal do datové schránky zástupce žalobce dne 4. 12. 2014.
64. Jednání u správce daně, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, bylo zahájeno dne 1. 12. 2014 a pokračovalo dne 5. 12. 2014. Žalobce odmítl zprávu podepsat. Namítl, že daňová kontrola nemůže být ukončena před vyřízením žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 1 a že mu nebylo doručeno vyrozumění o vyřízení stížnosti 2. Dále argumentoval tím, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje veškeré náležitosti stanovené v § 88 odst. 1 daňového řádu. Podle správce daně však žalobce odepřel podpis zprávy bez dostatečného důvodu (ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu), zprávu tedy považoval za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou. Dne 10. 12.



2014 vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů za kontrolované období.

65. Dne 12. 12. 2014 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 2. Žalovaný vydal dne 26. 1. 2015 vyrozumění, v němž konstatoval, že žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 1 není důvodná. Žalovaný shledal nedůvodnou rovněž žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 2, o čemž žalobce vyrozuměl dne 10. 2. 2015.
66. Úprava náležitostí zprávy o daňové kontrole a procesu její přípravy a jejího projednávání je obsažena v § 88 daňového řádu. Z daného ustanovení vyplývá, že daňový subjekt by měl být nejprve seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů), k němuž má právo se v přiměřené lhůtě vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Teprve poté může správce daně přistoupit k finálnímu projednání a k podpisu zprávy o daňové kontrole. V § 88 odst. 3 daňového řádu je zároveň upravena koncentrace tohoto procesu, která má za cíl zamezit nadměrnému prodlužování daňové kontroly ze strany daňového subjektu: *„Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění“*.
67. Správce daně se v posuzované věci nedopustil žádného porušení § 88 daňového řádu, které by mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Nejprve seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a poskytl mu dostatečný prostor k tomu, aby se k němu vyjádřil. V reakci na vyjádření žalobce správce daně konstatoval, že žalobcem uváděné argumenty a nově předkládané důkazní prostředky nemohou vést ke změně jeho závěrů shrnutých ve výsledku kontrolního zjištění. Ve zprávě o daňové kontrole proto ponechal text výsledku kontrolního zjištění beze změn s výjimkou oprav dvou chyb v psaní a změny spočívající ve snížení základu daně o úroky z půjček použitých k financování nákupu pohledávek žalobcem. Zpráva o daňové kontrole, kterou předložil žalobci k projednání, se tak skládá ze zmíněného výsledku kontrolního zjištění (str. 3-116 zprávy), doplněného o stanovisko správce daně k vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění (str. 116-171 zprávy).
68. Striktně vzato tedy správce daně provedl určité změny ve výsledku kontrolního zjištění, jednalo se však v podstatě pouze o změny provedené v návaznosti na akceptování jedné z námitek vznesených žalobcem (tzn. o změny ve prospěch žalobce). Krajskému soudu není zřejmé, v čem by mělo spočívat zkrácení žalobce na jeho právech způsobené tím, že mu správce daně již neumožnil navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění. Žalobce pouze obecně namítl, že výše uplatněných úroků nevychází ze skutečností, se kterými byl v průběhu daňové kontroly seznámen, s obdobnou námitkou ve však žalovaný podrobně vypořádal na str. 25 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce nijak nezpochybňuje věcné závěry finančních orgánů v tomto bodě (tj. například že by hodnota položky snižující základ daně nebyla správcem daně vypočtena správně).
69. K údajné změně ve výsledku kontrolního zjištění týkající se DPH krajský soud uvádí, že jak ve výsledku kontrolního zjištění zaslaném žalobci dne 30. 6. 2014, tak ve zprávě o daňové kontrole správce daně ve vztahu ke kontrole DPH uzavřel, že nezjistil skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Ve zprávě o daňové kontrole tento závěr pouze rozvedl v reakci na námitku obsaženou ve vyjádření žalobce k

výsledku kontrolního zjištění (viz str. 170 zprávy o daňové kontrole). Nejednalo se tedy o žádnou změnu kontrolního zjištění.

70. Ukončení daňové kontroly nebránilo ani stížnosti proti postupu správce daně a žádosti o prošetření způsobu vyřízení těchto stížností podané žalobcem. Žalobce se dovolává zejména § 261 odst. 4 daňového řádu, podle nějž stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. A dále § 261 odst. 6 téhož zákona, podle nějž nadřízený správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle § 261 odst. 3 až 5 téhož zákona. Krajský soud k tomu předně uvádí, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle § 261 odst. 6 daňového řádu jsou svou povahou podněty k dozorčí činnosti, nejedná se o klasické opravné prostředky (jako je například odvolání). Jde tedy o subsidiární prostředky ochrany práv, které nemají nahrazovat klasické prostředky svěřené daňovému subjektu k ochraně jeho práv (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 42). Krajský soud proto nemůže akceptovat výklad citovaných ustanovení daňového řádu prezentovaný žalobcem. Jeho přijetí by vedlo k tomu, že by daňový subjekt mohl trvale oddalovat ukončení daňové kontroly (a tím dosáhnout prekluze práva stanovit daň) opakovaným podáváním stížností podle § 261 odst. 1 daňového řádu a následných žádostí podle § 261 odst. 6 téhož zákona.
71. Správce daně v posuzované věci vyřídil před ukončením daňové kontroly jak stížnost 1, tak stížnost 2. Vyrozumění o vyřízení stížnosti 2 (podané dne 1. 12. 2014) odeslal do datové schránky zástupce žalobce dne 4. 12. 2014, se způsobem vyřízení stížnosti seznámil žalobce také při jednání konaném dne 5. 12. 2014. Žalovaný sice zaslal žalobci vyrozumění, v nichž konstatoval, že žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížností 1 a 2 nejsou důvodné, teprve poté, co správce daně ukončil daňovou kontrolu. Žalobce tím však nemohl být nijak zkrácen na svých právech už jen proto, že obdobné námitky jako ve svých žádostech podle § 261 odst. 6 uplatnil také v odvolání proti platebním výměrům a v žalobě proti rozhodnutí žalovaného o odvolání. Žalovaný ani krajský soud neshledali tyto námitky důvodnými.
72. Krajský soud z uvedených důvodů souhlasí s finančními orgány, že žalobce neměl důvod k odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. Dne 5. 12. 2014 tedy nastaly účinky předvídané § 88 odst. 6 daňového řádu - k tomuto dni je třeba považovat zprávu za projednanou a daňovou kontrolu za ukončenou.

#### *VI.4 Nezákonnost platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole*

73. Žalobce rovněž namítl, že platební výměry vydané v jeho věci jsou vnitřně rozporné a trpí i dalšími vadami, které způsobují jejich nezákonnost. Obdobné vady vykazuje dle jeho názoru také zpráva o daňové kontrole (viz výše body 12-17).
74. K tvrzené vnitřní rozpornosti platebních výměrů krajský soud uvádí, že v jejich výroku se uvádí, že žalobci se doměruje daň stanovená na základě „zprávy o daňové kontrole č. j. 1478222/14/2701-05502-602724 ze dne 5. 12. 2014“. V jejich odůvodnění je pak uvedeno, že za odůvodnění se považuje zpráva o daňové kontrole „č. j. 1478222/14/2701-05502-602724, se kterou jste byli seznámeni písemností č. j. 1521520/14/2701-05502-602724, která Vám byla doručena dne 3. 11. 2014.“ Krajskému soudu není zřejmé, v čem přesně žalobce spatřuje rozpor. Jak je patrné z výše podaného shrnutí procesu přípravy a

projednání zprávy o daňové kontrole, dne 3. 11. 2014 byla žalobci doručena zpráva o daňové kontrole a žalobce byl zároveň vyzván k jejímu projednání. Projednání zprávy pak probíhalo ve dnech 1. a 5. 12. 2014, žalobce sice odmítl zprávu podepsat, ale s ohledem na § 88 odst. 6 daňového řádu se zpráva považuje za projednanou k 5. 12. 2014. Z protokolu o jednání ze dne 1. 12. 2014, který je podepsaný zástupcem žalobce, je zároveň patrné, že tohoto dne byl žalobci (prostřednictvím jeho zástupce) předán výtisk zprávy. Z daňového spisu není patrné, že by se zpráva zaslaná žalobci dne 24. 10. 2014 (doručená dne 3. 11. 2014) nějak lišila od zprávy, kterou správce daně s žalobcem projednával ve dnech 1. a 5. 12. 2014. Žalobce ani nijak nespecifikoval, v čem by tato odlišnost měla spočívat.

75. Platební výměry nebyly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně (k tomu viz výše část VI.1 rozsudku) a byly řádně odůvodněny. Za jejich odůvodnění je třeba považovat, v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu, zprávu o daňové kontrole. Daňová kontrola byla řádně ukončena (viz část VI.3 rozsudku). Námitku, podle níž je odůvodnění platebních výměrů v rozporu s hmotným právem, žalobce blíže nespecifikoval.
76. Zpráva o daňové kontrole má také všechny zákonné náležitosti předepsané v § 88 odst. 1 daňového řádu. K námitce žalobce, podle níž ve zprávě nejsou uvedeny všechny důkazní prostředky, které byly provedeny v průběhu daňové kontroly, stejně jako stanovisko správce daně ke všem tvrzením žalobce, krajský soud uvádí následující. Podle § 88 odst. 1 daňového řádu zpráva o daňové kontrole obsahuje, kromě jiného, hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a stanovisko správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu. Obdobně jako je tomu při posuzování přezkoumatelnosti správního či soudního rozhodnutí (k tomu v podrobnostech viz body 42 a 59) však i v tomto případě platí, že správce daně má sice povinnost závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole řádně odůvodnit. Tuto povinnost ale nelze vykládat jako požadavek výslovně zmiňovat každý jednotlivý dokument obsažený v daňovém spise a jako povinnost reagovat na každý dílčí argument daňového subjektu. Pokud by tomu tak mělo být, pak by zpráva (zejména ve složitých věcech) naopak ztrácela na přehlednosti a na srozumitelnosti.
77. Krajský soud se důkladně seznámil s obsahem zprávy o daňové kontrole sepsané správcem daně v této věci a považuje ji za řádně odůvodněnou. V části obsahující výsledek kontrolního zjištění jsou podrobně rozebrány hlavní důkazní prostředky a skutečnosti, na základě kterých správce daně dospěl ke svým závěrům (viz zejména jejich shrnutí na str. 105-114 zprávy). Správce daně se také podrobně vypořádal s námitkami obsaženými ve vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění (str. 116-171 zprávy). Vzhledem ke složitosti této věci a obsáhlosti spisového materiálu shromážděného v průběhu daňové kontroly bylo přímo nezbytné, aby správce daně koncipoval zprávu za užití určité syntézy, jinak by zpráva byla jen obtížně srozumitelná.
78. Za těchto okolností je nezbytné, aby žalobce specifikoval, v čem konkrétně spatřuje nedostatky zprávy o daňové kontrole, hodlá-li tvrdit, že nesplňuje ani základní zákonné náležitosti. Jeho námitky v tomto směru jsou však dost vágní. Žalobce konkrétně poukázal toliko na seznam údajně nehodnocených důkazních prostředků, který poprvé předložil správci daně ve formě přílohy č. 1 k doplnění odvolání proti platebním výměrům ze dne 5. 2. 2015. Tento několikastránkový seznam je ale pouhým přehledem různých listin, které žalobce v průběhu daňového řízení správci daně předložil. Mnohými z nich se správce daně zjevně zabýval a vycházel z nich při svém rozboru

(jednotlivé smlouvy o postoupení pohledávek atd.), byť na ně třeba nemusel výslovně odkazovat. Pokud některé z nich správce daně zcela pominul a zároveň se jednalo o důkazní prostředky, které prokazovaly skutečnosti významné pro posouzení této věci, pak bylo namístě, aby žalobce uvedl, o které konkrétní listiny se jedná a co přesně jimi prokazoval. Nic takového však neučinil. Žalobce dále zmínil příklady chybějících vyjádření správce daně k jeho námitkám ohledně právní úpravy vytykácího řízení, změny v osobě dlužníka a zajišťovací směnky. Krajskému soudu ale není zřejmé, na jaké konkrétní námitky žalobce těmito příklady odkazuje a nakolik jsou relevantní pro posouzení věci.

79. Žalobce dále spatřuje vnitřní rozpornost zprávy o daňové kontrole spočívající v tom, že správce daně měl hodnotit rozdílným způsobem důkazní prostředky získané v průběhu daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů a ve vztahu k DPH. Správce daně však tento domnělý rozpor přesvědčivě vysvětlil na str. 170 zprávy o daňové kontrole. Zde konstatoval, že žalobce neposkytoval zdanitelná plnění pro společnost SAM, a tak mu nevznikla povinnost odvádět DPH na výstupu. Povinnost přiznat a zaplatit DPH však u žalobce vznikla z titulu § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, ve znění pro rok 2008, respektive § 108 odst. 1 písm. k) téhož zákona, ve znění pro roky 2009 a 2010. Na žalobce v kontrolovaných obdobích dopadla citovaná ustanovení a z tohoto titulu mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit DPH. Nevznikl proto rozdíl mezi daní, kterou žalobce přiznal, a daní zjištěnou v rámci předmětné kontroly.

#### *VI.5 Nesprávně provedené dokazování a zjištěný skutkový stav*

80. Žalobce konečně také namítl, že správce daně nesprávně provedl dokazování, což má vliv na zjištěný skutkový stav. Polemizuje přitom se závěry finančních orgánů ohledně průběhu spolupráce mezi ním a společností SAM. Argumentuje, že tato spolupráce probíhala tak, jak deklaroval, tedy na základě uzavřené komisionářské smlouvy (viz výše body 18-27).
81. Krajský soud považuje za vhodné na tomto místě shrnout, na základě jakých zjištění finanční orgány učinily svůj – pro meritorní posouzení věci klíčový – závěr o tom, že žalobcem deklarovaný stav neodpovídal faktickému stavu. Tedy že skutečným vlastníkem žalobcem nakupovaných pohledávek a konečným příjemcem výnosů z těchto pohledávek nebyla společnost SAM, ale žalobce.
82. Žalobce správci daně sdělil, že předmětem jeho činnosti byl především nákup a správa pohledávek na základě komisionářské smlouvy uzavřené dne 1. 6. 2006 se společností SAM. Jako důkaz na podporu uvedeného tvrzení předložil předmětnou komisionářskou smlouvu a celkem 39 dodatků. Smlouva byla uzavřena mezi žalobcem jako komisionářem a společností SAM jako komitentem. Podle smlouvy měl žalobce svým jménem a na účet společnosti SAM nakupovat pohledávky za finanční prostředky společnosti SAM a na základě jejich instrukcí. Zároveň měl svým jménem pohledávky spravovat a vymáhat. Společnost SAM měla poskytnout na nákup pohledávek příslušné dohodnuté částky, případně měla zajistit, aby finanční prostředky na nákup pohledávek poskytla třetí osoba. Veškeré výnosy z předmětných pohledávek měly být majetkem a výnosem společnosti SAM. Odměna komisionáře (žalobce) za jeho činnost měla činit 1 % z inkasa realizovaného z předmětných pohledávek, zároveň byla stanovena paušální odměna za administrativní správu a řešení pohledávek.

83. Žalobce takto pořídil v letech 2006-2010 pohledávky v celkové nominální hodnotě cca. 19,4 miliard Kč, z nichž bylo v letech 2008-2010 dosaženo výnosů (zpravidla vymožením části pohledávky) v celkové výši cca. 219 450 000 Kč. Tyto výnosy nijak nezdánil.
84. Při prověřování, zda obchodní transakce probíhaly tak, jak žalobce tvrdil, správce daně získal vlastní vyhledávací činností písemnosti podepsané J. W. (statutárním zástupcem společnosti SAM v posuzovaném období), například plné moci a smlouvy o postoupení pohledávek předložené v konkursních řízeních, rozvahy zaslané britskému registru firem atd. Podpisy pana W. a na těchto písemnostech se však lišily od podpisů uvedených na písemnostech předložených žalobcem v průběhu daňové kontroly (komisionářská smlouva a její dodatky, podklady pro vyúčtování odměn atd.), které měly být podepsány rovněž zmíněným zástupcem společnosti SAM.
85. Dalším pro finanční orgány významným důkazem bylo vystupování žalobce v konkursních (insolvenčních) řízeních. Žalobce pořizoval jednotlivé pohledávky uváděné v dodatcích ke komisionářské smlouvě od původních postupitelů vlastním jménem. S postupiteli uzavřel smlouvy o postoupení pohledávek, smlouvy o úplatě za postoupené pohledávky a další související dokumenty. Původní postupitelé oznámili dlužníkům, že novým vlastníkem postoupených pohledávek je žalobce. Dlužníci pak jednali s žalobcem jako s novým věřitelem, neměli povědomí o tom, že by vlastníkem pohledávek měla být jiná společnost. Původní postupitelé posílali na příslušné soudy oznámení o postoupení pohledávek na žalobce a návrh na změnu konkurzního věřitele. Žalobce vyjadřoval v souvislosti s tím souhlas se vstupem do řízení na místo původního konkurzního věřitele a i nadále vystupoval v příslušných soudních řízeních jako vlastník pohledávek, tj. vlastním jménem a na vlastní účet. Z ničeho nebylo patrné, že vlastníkem pohledávek byla společnost SAM.
86. V některých případech pak žalobce nakoupené pohledávky nezpeněžil, ale postupoval je na třetí osoby (nikoliv na společnost SAM). Ve smlouvách o postoupení pohledávek na tyto třetí osoby byl přitom žalobce uváděn v pozici postupitele, který má pohledávku ve svém výhradním vlastnictví. Jako vlastník pohledávek podával na příslušný soud návrhy na změnu konkurzního věřitele a oznamoval postoupení pohledávek konkursnímu správci.
87. Žalobce v posuzovaném období obchodoval i s dalšími pohledávkami, u nichž neuváděl, že je nakupuje a zpeněžuje (případně je dále postupuje na třetí osoby) na základě komisionářské smlouvy, tj. ve prospěch společnosti SAM. Z šetření jednotlivých transakcí provedeného správcem daně však vyplývá, že ve vystupování žalobce před třetími subjekty neexistoval rozdíl mezi případy, kdy se jednalo o pohledávky, které pořizoval nezastřené do svého vlastnictví, a případy, kdy mělo jít o pohledávky, které údajně pořizoval do vlastnictví společnosti SAM.
88. Správce daně také zjistil, že společnost SAM v posuzovaném období v některých případech nakupovala pohledávky a vystupovala v konkursních (insolvenčních) řízeních vlastním jménem (tj. mimo deklarovaný komisionářský vztah). Zároveň zjistil, že J. W. byl vedle společnosti SAM statutárním zástupcem společnosti Alde Sécurités Ltd., se sídlem ve Velké Británii. Také tato společnost se v ČR účastnila konkursních (insolvenčních) řízení, v nichž vystupovala vlastním jménem a na vlastní účet. Finanční orgány z těchto skutečností dovodily, že pan W. se v obchodování s pohledávkami v ČR dostatečně orientoval, což považovaly za další doklad toho, že v případě operací s pohledávkami

podle komisionářské smlouvy byla společnost SAM do příslušných transakcí zapojena fiktivně.

89. Pokud jde o finanční toky na bankovních účtech společnosti SAM, pak správce daně učinil následující zjištění. Výtěžky z pohledávek, které měly být dle žalobce výnosy společnosti SAM, byly připisovány na její účet vedený u Raiffeisenbank a.s., a to v CZK. Veškerá dispoziční práva k účtu však měli Ing. L. H. (jednatel žalobce), Mgr. P. P. a Ing. P. N. J. W. ani T. J. D. (který byl v posuzované době druhým statutárním zástupcem společnosti SAM) nemohli s účtem jakkoli nakládat. Pan H. zadával všechny převodní příkazy finančních prostředků z tohoto účtu na účet žalobce, které byly následně použity k pořízení pohledávek nebo představovaly platby faktur za provedené služby. Z účtu byly převáděny platby i na účty dalších společností, například na účet společnosti Logston Limited, se sídlem v Gibraltar, na účty do Švýcarska a na osobní účty disponentů (pana H., N. a P.). Finanční částky odpovídající finančním výtěžkům z pohledávek připisované na účet společnosti SAM následně také vybíral pan H. v hotovosti nebo je převáděl na svůj osobní účet nebo na účty dalších disponentů.
90. Financování pohledávek bylo podle žalobce zajištěno buď vyhledáním a zprostředkováním investora prostřednictvím společnosti SAM (panem W.) nebo převodem finančních prostředků společnosti SAM. Finanční orgány však považovaly takové vysvětlení za nevěrohodné. Rozborem pohybů na bankovních účtech společnosti SAM a žalobce totiž správce daně zjistil, že nákup pohledávek v letech 2006-2008 byl financován z půjček od subjektů z ČR, zejména od manželů V. Velmi úzké obchodní vztahy mezi panem H. (jednatelem žalobce) a manželí V. přitom probíhaly již v dřívějším období. Jestliže pan W. nemohl v roce 2006 zprostředkovat kontakt mezi panem H. a manželí V. (protože se již znali) pozbývá dle finančních orgánů uzavření komisionářské smlouvy ekonomický smysl.
91. Z odpovědi britského správce daně na žádost o mezinárodní výměnu informací dále vyplynulo, že ke dni 7. 1. 2013 došlo ke změně ředitele společnosti SAM. Pana W. nahradila K. E. J. V. R. s adresou v Jihoafrické republice. Nová jednatelka společnosti uvedla, že neví, jak činnost před jejím nástupem do funkce probíhala, a že nedokáže sdělit podrobnosti vztahující se k předmětným transakcím mezi žalobcem a společností SAM. Ze zaslaných výkazů společnosti SAM za kontrolované období vyplynulo, že výnosy z pohledávek z ČR nemá zahrnuty ve svém obratu. Údajné zisky společnosti SAM z operací s pohledávkami také výrazně převyšovaly základ daně této společnosti.
92. Správce daně také provedl výslechy svědků P. P. a P. N., které však shledal (pro rozpor s výše popsány zjištěnými skutečnostmi) nevěrohodnými.
93. Správce daně tato zjištění podrobně rozepsal ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný na str. 6-24 napadeného rozhodnutí. Odvolací námitky, kterými žalobce zpochybňoval provedené dokazování (a současně také závěry, jež na jeho základě správce daně vyvodil), žalovaný vypořádal na str. 33-42 napadeného rozhodnutí.
94. Krajský soud se s uvedenými závěry finančních orgánů ztotožňuje. Správce daně přesvědčivě prokázal, že žalobcem deklarovaný stav neodpovídal faktickému stavu a že skutečným vlastníkem nakoupených pohledávek a příjemcem výnosů plynoucích z inkasa či dalšího postoupení daných pohledávek byl žalobce. Za této situací bylo namísto posoudit uvedené výnosy jako daňově účinné výnosy žalobce a dle § 23 odst. 3

písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů zvýšit žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích o tyto výnosy základ daně.

95. Žalobce proti uvedeným závěrům brojí zejména poukazem na komisionářskou smlouvu, její dodatky a některé další související listiny (vyúčtovací dohody, vystavené faktury), kterými dle svého názoru prokázal existenci spolupráce se společností SAM. K tomu krajský soud uvádí, že samotné předložení zmíněných listin v daném případě nestačí k prokázání, že příjemcem předmětných výnosů byla společnost SAM. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je totiž při rozhodování o stanovení daně z příjmů nutné zohledňovat ekonomickou podstatu posuzovaných právních vztahů (srov. přiměřeně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 – 75, a ze dne 25. 11. 2011, č. j. 7 Afs 40/2011 – 69). Daňový řád ve svém § 8 odst. 3 stanoví zásadu, podle níž správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (obdobnou zásadu stanovil § 2 odst. 7 ZSDP). Přitom platí, že daňové právo může mít odlišná kritéria pro hodnocení právních jednání než právo civilní. Jak například uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 – 200, provádí-li „*daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klauzuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů)*“, může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky“ (obdobně viz rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180, a ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014 – 37). Ve stejném duchu pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010 – 138, konstatoval, že pro posouzení určitého právního jednání či právního vztahu je „*rozhodující jeho faktický obsah, nikoliv jeho právní forma (...) Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tudíž není rozhodující, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového vztahu definován pro účely zdanění v právu veřejném*“.
96. Pro určení, zda lze předmětné výnosy posoudit jako daňově účinné výnosy žalobce, tak není rozhodující právní forma dotčených transakcí, ale jejich faktický obsah. Finanční orgány přitom shromáždily celou řadu důkazů, z nichž velmi zřetelně plyne, že žalobce fakticky nenakupoval pohledávky na účet společnosti SAM, ale na vlastní účet. Svědčí o tom výše popsané vystupování žalobce v konkursních (insolvenčních) řízeních, způsob prodeje některých pohledávek třetím osobám, finanční toky na účtech společnosti SAM, financování nákupu pohledávek, sdělení britského správce daně týkající se společnosti SAM atd. Finanční orgány také přesvědčivě vyložily, že pokud by dotčené transakce měly probíhat dle tvrzení žalobce, postrádaly by ekonomické opodstatnění. Za těchto okolností bylo na žalobci, aby předložil další důkazy prokazující, že jeho spolupráce se společností SAM skutečně probíhala v souladu s uzavřenými komisionářskými smlouvami. Nic takového však žalobce neučinil.
97. Pan H. například v průběhu daňové kontroly vypověděl, že si nechával od pana W. potvrdit, že souhlasí s převody jednotlivých pohledávek. Správce daně proto požadoval předložení důkazních prostředků prokazujících průběh obchodních jednání mezi žalobcem a společností SAM týkajících se těchto obchodů. Žalobce však žádné takové důkazy nepředložil (byť pan H. uváděl, že je má v držení). Krajský soud souhlasí s žalovaným, že vzhledem k tomu, jak intenzivní a dlouhodobé měly být kontakty mezi žalobcem a společností SAM, tak je neobvyklé a pochybnosti vzbuzující, že žalobce není schopen předložit žádné písemnosti prokazující tyto kontakty.

98. K námitce žalobce, podle níž byly důkazní prostředky prokazující spolupráci žalobce a společnosti SAM v deklarovaném rozsahu součástí odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci, krajský soud uvádí, že žádné takové důkazní prostředky součástí odpovědi britského správce daně nebyly. Nová ředitelka společnosti SAM toliko předložila komisionářskou smlouvu uzavřenou s žalobcem a její dodatky, což sám o sobě není dostatečný důkaz. Naopak sdělení britské finanční správy dále posílilo pochybnosti správce daně o tom, že dotčené transakce probíhaly v souladu s touto komisionářskou smlouvou (viz bod 91). Tvrzení žalobce, že společnost SAM jasně potvrdila deklarovanou spolupráci s žalobcem, je tedy značnou dezinterpretací.
99. Ze sdělení britského správce daně také jednoznačně plyne, že společnost SAM nezahrnovala ve svých výkazech do zisků, respektive do svého obratu, výtěžky související s pohledávkami v ČR. Například k 30. 9. 2008 (na něž odkazuje žalobce) vykázala obrat toliko ve výši 959 552 Kč (30 747 GBP), zatímco výtěžky z pohledávek dosáhly v roce 2008 u žalobce 73 319 580,95 Kč, tedy mnohonásobně vyšší částky. Nic na tom nemění skutečnost, že položka krátkodobá aktiva činila k 30. 9. 2008 ve výsledovce společnosti SAM 38 119 230 Kč. K žalobcovým poukazům na údajně chybný překlad sdělení odpovědi zahraničního správce daně krajský soud uvádí, že i kdyby se správce daně dopustil žalobcem tvrzené chyby, nemohlo to mít žádný vliv na výsledek kontrolního zjištění.
100. Žalobce dále navrhoval za účelem prokázání svých tvrzení provedení výslechu pana W., přičemž správce daně navrhovaný výslech neprovedl. Učinil tak s odůvodněním, že i kdyby pan W. vypovídal o povaze spolupráce mezi žalobcem a společností SAM shodně jako žalobce, nemohlo by to, s ohledem na výše popsání obsáhlá zjištění, nic změnit na závěrech správce daně. Provedení daného důkazu tedy považoval za nadbytečné. Žalovaný se s touto argumentací ztotožnil a souhlasí s ní i krajský soud. Nelze si představit, že by výpověď pana W. sama o sobě mohla zvrátit hodnocení jinak jednoznačné důkazní situace. Krajský soud proto nespatřuje v neprovedení jeho výslechu pochybení finančních orgánů.
101. Krajský soud neshledal důvodnými ani další námitky, podle nichž správce daně nesprávně provedl dokazování. Nevidí důvod k tomu, proč by se správce daně měl zabývat tím, jakou povahu má komisionářská smlouva dle britského práva a zda společnosti SAM nevznikla v České republice daňová povinnost z důvodu vzniku stálé provozovny. Jestliže z provedení dokazování vyplynulo, že spolupráce mezi žalobcem a společností SAM fakticky neprobíhala na základě komisionářské smlouvy, pak by takové úvahy byly zjevně nadbytečné. K výkladu žalovaného týkajícího se daňového režimu inkasa pohledávky nabyté postoupením (uvedenému na str. 36 napadeného rozhodnutí) krajský soud uvádí, že se jednalo spíše o podpůrný a okrajový argument. Nicméně se závěrem, ke kterému při tomto výkladu žalovaný dospěl, se ztotožňuje a plně na něj odkazuje. Totéž platí pro hodnocení svědeckých výpovědí P. P. a P. N. (viz str. 38 napadeného rozhodnutí), také na toto hodnocení v plném rozsahu odkazuje.

## VII. Závěr a náklady řízení

102. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.



103. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

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

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

Hradec Králové 4. října 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu