



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **CML s.r.o.**, se sídlem Antala Staška 2027/77, Praha 4, zastoupena JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2015, č. j. 30417/15/5200-11431-706481, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 10. 2018, č. j. 31 Af 65/2015 – 121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozhodnutí krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) třemi dodatečnými platebními výměry 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) zvýšil žalobkyni vyměřenou daň z příjmů právnických osob (dále také „daň z příjmů“) za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 o částku 12 945 870 Kč, za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 o částku 10 118 000 Kč a za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 o částku 9 710 520 Kč. Zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. v celkové výši 6 554 878 Kč.

[2] Předmětem činnosti žalobkyně v kontrolovaném období byl podle vyjádření jejího tehdejšího jednatele Ing. Leoše Holase (ústní jednání konané dne 7. 9. 2011, č. j. 299334/11) především nákup a správa pohledávek na základě komisionářské smlouvy uzavřené se společností Stormalong Asset Management Ltd. se sídlem ve Velké Británii (dále jen „společnost SAM“). Nákup pohledávek na vlastní účet žalobkyně byl přitom podle jeho vyjádření prováděn minimálně.

[3] Podnětem ke kontrole údajů uvedených v daňových tvrzeních žalobkyně ze strany správce daně (dále jen „daňová kontrola“) byl v první řadě mnohonásobný nárůst jejího obratu za rok 2010 oproti předchozím obdobím, který nebyl vysvětlen v příloze účetní závěrky a nebyl provázen zvýšením základu daně z příjmů, ale naopak jeho poklesem. Dalším podnětem bylo zjištění, že se žalobkyně v kontrolovaném období účastnila jako konkursní věřitel velkého množství konkursních či insolvenčních řízení. Podle údajů z jednotlivých rozvrhových usnesení měla být příjemcem výtěžků z uznaných pohledávek, vlastnictví těchto pohledávek však nevykazovala ve svých aktivech a částky výtěžků z rozvrhových usnesení neodpovídaly údajům z jejích daňových přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2008 – 2010.

[4] Provedením daňové kontroly (zahájené dne 31. 10. 2011) dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně do svého výsledku hospodaření tyto výnosy vyplývající z inkasa pohledávek nabytých do jejího vlastnictví postoupením a výnosy z postoupení pohledávek neoprávněně nezahrnula a vykázala tak výsledek hospodaření i základ daně v nesprávné výši (viz Zpráva č. 100037738 o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2014, č. j. 1478222/14/2701-05502-602724; dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).

[5] Žalobkyně se hájila tím, že pohledávky nakupovala na základě komisionářské smlouvy vlastním jménem, avšak na účet společnosti SAM. Správce daně však na základě provedení daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně touto komisionářskou smlouvou pouze zastírala skutečný obsah právního jednání, nicméně skutečným vlastníkem nakoupených pohledávek a příjemcem výnosů plynoucích z inkasa či dalšího postoupení daných pohledávek byla po celou dobu, po kterou měl trvat komisionářský vztah, ona sama.

[6] Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně mimo jiné uvedl, že mu žalobkyně v průběhu daňového řízení nepředložila žádný důkazní prostředek, který by prokazoval jí tvrzený přechod vlastnictví jednotlivých pohledávek z žalobkyně na společnost SAM. Na podrobném rozboru jednotlivých obchodních transakcí správce daně názorně ilustroval, že tyto transakce probíhaly ve skutečnosti vlastním jménem a na vlastní účet žalobkyně a že britská společnost SAM sloužila pouze za účelem krytí tuzemských obchodů žalobkyně. Charakter její tvrzené spolupráce se společností SAM (např. způsob financování jednotlivých obchodů, výše odměny žalobkyně) postrádal pro žalobkyni jakékoli ekonomické opodstatnění. Správce daně rovněž prostřednictvím mezinárodního dožádání zjistil, že společnost SAM ve Velké Británii ani v České republice nepřiznávala a nedanila zisky z operací s pohledávkami a její výkazy za předmětná období neobsahovaly obraty a zisky odpovídající inkasům pohledávek nakoupených podle komisionářské smlouvy. Správce daně proto posoudil uvedené výnosy jako daňově účinné výnosy žalobkyně a podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen

pokračování

„zákon o daních z příjmů“), jí zvýšil v jednotlivých zdaňovacích obdobích o tyto výnosy základ daně.

[7] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům vystaveným správcem daně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobkyně se u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení tohoto rozhodnutí žalovaného, její žaloba však byla krajským soudem posouzena jako nedůvodná a byla v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítnuta (dále jen „napadený rozsudek“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), namítá tedy zejména nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[9] Stěžovatelka při formulaci kasačních námitek vychází ze struktury odůvodnění napadeného rozsudku a své námitky směřuje vůči těmto pěti okruhům otázek: (A) prekluze lhůty pro stanovení daně, (B) nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, (C) nezákonnost ukončení daňové kontroly, (D) nezákonnost dodatečných platebních výměrů a Zprávy o daňové kontrole a (E) nesprávně provedené dokazování a nesprávně zjištěný skutkový stav. Nejvyšší správní soud se bude pro přehlednost odůvodnění držet téže struktury.

[10] Stěžovatelka předně namítá (A), že lhůta pro stanovení daně uplynula dne 31. 10. 2014, tedy 3 roky po zahájení daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žádost o mezinárodní spolupráci podaná správcem daně tuto lhůtu podle § 148 odst. 4 nestavila, neboť pro to nebyly splněny zákonem a judikaturou stanovené podmínky. Správce daně navíc zaslal žádost předtím, než vyčerpал své obvyklé zdroje informací, žádost obsahovala i požadavek na informace nesouvisející se stěžovatelkou a stěžovatelka nebyla o podání žádosti vůbec informována ani nemohla údaje o jejím odeslání zjistit z daňového spisu.

[11] Druhý okruh námitek stěžovatelky (B) se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se odmítl zabývat některými odvolacími důvody. Je pak nepřípustné, aby krajský soud příkladmo vypořádal pouze dvě z 32 konkrétních výhrad stěžovatelky vůči napadenému rozhodnutí a u zbývajících námitek prohlásil, že je lze vypořádat obdobně. Pokud měl krajský soud za to, že jsou všechny vyjmenované námitky stěžovatelky nedůvodné, měl se každou z nich zabývat jednotlivě, a to alespoň v tom rozsahu, že by poukázal na to, jak a kde se s těmito námitkami již správně vypořádal žalovaný.

[12] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně (C), neboť správce daně jí neponechal žádný prostor k vyjádření ke změnám v kontrolních zjištěních, k nimž došlo prokazatelně na základě jejího vyjádření, a k předložení návrhů na doplnění.

[13] Nezákonná je i Zpráva o daňové kontrole (D), a to pro nesplnění jejích zákonných náležitostí vyplývajících z § 88 odst. 1 daňového řádu. Zpráva neobsahuje výčet všech provedených důkazních prostředků a odůvodnění, proč správce daně některé stěžovatelkou navrhované důkazní prostředky neprovedl (např. prohlášení Jonathana Wiesnera nebo společnosti Westminster Accountancy), dále se nevypořádává se všemi tvrzeními, důkazními návrhy a výhradami stěžovatelky (např. ohledně právní úpravy vytykácího řízení, změny v osobě dlužníka nebo zajišťovací směňky) a některé důkazy hodnotí protichůdně (jiným způsobem ve vztahu k dani z příjmů a ve vztahu k dani z přidané hodnoty). Správce daně a následně žalovaný provedli při dokazování nepřipustnou selekci důkazních prostředků, jež má za následek nepřezkoumatelnost nejen dokazování samotného, ale rovněž i nepřezkoumatelnost rozhodnutí vydaných na základě takového dokazování, tj. dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání.

[14] Stěžovatelka namítá také nezákonnost samotných dodatečných platebních výměrů, kdy nad rámec jejich shora již popsané opožděnosti (A) a absence jejich odůvodnění pro nezákonné ukončení daňové kontroly (C) spatřuje rovněž zjevný rozpor mezi výrokem a odůvodněním dodatečných platebních výměrů (D) spočívající v tom, že výrok dodatečných platebních výměrů odkazuje na jinou písemnost než jejich odůvodnění. Stěžovatelka opakuje také obecnou odvolací námitku rozporu s hmotným právem spočívající v tom, že jí byla doměřena cizí daňová povinnost, potažmo daňová povinnost v rozporu se zákonem o daních z příjmů a smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska.

[15] Správce daně provedl v průběhu daňové kontroly nesprávně dokazování, což mělo vliv na řádné zjištění skutkového stavu (E). Tuto námitku uplatnila žalobkyně v průběhu odvolacího řízení, avšak žalovaný se v napadeném rozhodnutí (na str. 33 až 42) vyjádřil pouze k některým námitkám žalobce k nesprávně provedenému dokazování a žádné vlastní dokazování v průběhu odvolacího řízení neprovedl.

[16] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu. K okruhu námitek stěžovatelky týkajícímu se prekluze lhůty pro stanovení daně v souvislosti s mezinárodním dožádáním uvedl, že zákonné podmínky pro odeslání mezinárodního dožádání splnil a napadené dodatečné platební výměry byly vydány v zákonné lhůtě pro stanovení daně, která končila 17. 1. 2015. Ohledně námitek nezákonnosti ukončení daňové kontroly odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, která již nepovažuje nutnost prošetření stížnosti do ukončení daňové kontroly za vadu řízení. Žalovaný připouští, že správce daně provedl ve výsledku kontrolního zjištění změny, ty však byly ve prospěch stěžovatelky; ta navíc v následném odvolání toto snížení výnosů nerozporovala ani nepředložila nové důkazní prostředky.

[17] Žalovaný nespatřuje rozpor v odůvodnění a výroku platebních výměrů, neboť odkazují na obsahově totožnou Zprávu o daňové kontrole, kterou stěžovatelka bez

pokračování

dostatečného důvodu odmítla podepsat. K námitce nesprávně provedeného dokazování a nesprávně zjištěného skutkového stavu žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něž je patrné, že stěžovatelka žádnými důkaznými prostředky neprokázala, že pohledávky byly nakupovány pro společnost SAM na základě příkazů jejího statutárního zástupce, pana Wiesnera. Správce konkursní podstaty, insolvenční správce, ručitelé a soudy jednaly se stěžovatelkou, kterou považovaly za nového vlastníka pohledávek a věřitele. Bankovní účet, na něž byly připisovány výtěžky z pohledávek, byl sice veden na společnost SAM, ale její statutární zástupci nemohli s tímto účtem jakkoliv disponovat ani jim nebyly zasílány výpisy z účtu, takže společnost SAM neměla žádné informace o pohybech na tomto účtu. Stěžovatelka nedoložila ani žádné další písemnosti nebo jiné důkazní prostředky, které by dokládaly kontakty mezi ní a společností SAM. Provedení důkazu svědeckou výpovědí pana Wiesnera shledaly správní orgány i krajský soud nadbytečným, neboť všechny získané důkazní prostředky svědčily o účelovosti uzavření předložené komisionářské smlouvy. Ani ostatní námitky stěžovatelky nepokládá žalovaný za důvodné.

[18] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, doručenou Nejvyššímu správnímu soudu dne 28. 5. 2019. Dále zaslala dne 25. 9. 2020 doplnění kasační stížnosti, v němž konkretizovala svou argumentaci k vybraným kasačním námitkám. Z důvodu přehlednosti uvádí Nejvyšší správní soud podrobnou argumentaci stěžovatelky obsaženou v těchto podáních v rámci textu týkajícího se posouzení jednotlivých okruhů námitek.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda 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.

K bodu B) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

[20] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že by k ní byl povinen soud přihlédnout i bez námitek, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá nepřezkoumatelnost rozhodnutí v nedostatku důvodů rozhodnutí a nesrozumitelnosti (k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí srov. setrvalou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 – 46, publ. pod č. 1109/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 – 68, a ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111).

[22] Stěžovatelka v žalobě uvedla 32 příkladů nezákonného vyřízení jejích odvolacích námitek ze strany žalovaného. Podle stěžovatelky je nepřípustné, aby krajský soud příkladmo vypořádal jen dvě z nich a u zbývajících námitek prohlásil, že je lze vypořádat obdobně (srov. odstavec 58 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud s uvedeným názorem stěžovatelky nesouhlasí. Podrobně přezkoumal obsah všech 32 žalobních námitek uvedených na stranách 16 až 25 žaloby a dospěl ke shodnému závěru jako krajský soud, že se jedná pouze o dílčí argumenty stěžovatelky, které byly žalovaným v napadeném rozhodnutí v celkovém kontextu problematiky, na niž daný okruh odvolacích námitek mířil, řádně vypořádány. V obecné rovině byla argumentace stěžovatelky jak v odvolání, tak i ve správní žalobě a v kasační stížnosti rozsáhlá a jednotlivé dílčí námitky se v nich i několikrát opakovaly.

[23] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, konstatoval, že *„[n]epřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“* Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že žalovaný ani krajský soud v daném případě nepochybili, když v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu nereagovali podrobně na každý dílčí argument stěžovatelky (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, č. j. IV. ÚS 201/04, nebo nálezy ze dne 11. 8. 2015, č. j. I. ÚS 1891/13), ale formulovali vlastní ucelenou argumentaci vyvracející ve svém celku dílčí tvrzení stěžovatelky. Napadený rozsudek je v tomto ohledu přezkoumatelný.

[24] Nejvyšší správní soud navíc neshledává předmětné dílčí námitky stěžovatelky námitkami ve smyslu vyjádření jejího odlišného právního názoru, resp. uvedení na pravou míru skutkových zjištění, která podle ní žalovaný či krajský soud nesprávně dovodili z provedených důkazů. Stěžovatelka v jednotlivých bodech 1. – 32. na stranách 16 až 25 žaloby, které se v obdobném formě opakují i v jiných částech žaloby, především vyjadřuje nesouhlas s tím, jak žalovaný posoudil dílčí právní otázky a zjištěný skutkový stav, resp. vyjadřuje výhrady proti některým důkazům (např. vůči jejich nepřesnému překladu z anglického jazyka), nenabízí ale žádný vlastní výklad, který by měl závěry učiněné žalovaným vyvracet nebo alespoň zpochybňovat.

[25] Stěžovatelka dále v doplnění kasační stížnosti ze dne 4. 1. 2019 (str. 27) namítá, že se již žalovaný nevypořádal s některými jejími dílčími námitkami a důkazy uvedenými

pokračování

v doplnění odvolání ze dne 7. 5. 2015, které žalovaný označil za obsahově totožné s doplněním odvolání ze dne 5. 2. 2015, a v doplnění odvolání ze dne 14. 8. 2015. I tato námitka stěžovatelky je formulována toliko obecně a není z ní vůbec patrné, jaké konkrétní dílčí námitky měl žalovaný v napadeném rozhodnutí opomenout vypořádat, potažmo jaké konkrétní závěry měl žalovaný, resp. krajský soud, z tvrzení a důkazů obsažených v předmětných doplněních odvolání dovodit. Ani tuto námitku stěžovatelky proto neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

K bodu A) Prekluze lhůty pro stanovení daně a nezákonnost mezinárodního dožádání

[26] Stěžovatelka je toho názoru, že ke stavení lhůty pro stanovení daně v průběhu vyřizování žádosti správce daně o mezinárodní spolupráci (která podle daňového řádu neběží v době ode dne odeslání žádosti do dne obdržení odpovědi na tuto žádost) dochází pouze při splnění dvou podmínek: 1) správce daně před provedením mezinárodního dožádání vyčerpал vlastní obvyklé zdroje údajů (§ 4 odst. 2 zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní) a 2) daňový subjekt byl s provedením tohoto úkonu seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009 - 48).

[27] Stěžovatelka dále (v doplnění kasační stížnosti ze dne 25. 9. 2020) odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, z něž podle ní plyne, že § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu nebylo možno v době vydání dodatečných platebních výměrů vůbec aplikovat, jelikož zákonodárce v přechodných ustanoveních zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb. neupravil přechodné ustanovení týkající se lhůty pro stanovení daně, tj. nespojil s žádostmi odeslanými před 1. 1. 2014 budoucí právní účinky. Správce daně tak měl běh prekluzivní lhůty hodnotit podle § 148 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014. S ohledem na závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku se běh prekluzivní lhůty po dobu podání mezinárodní žádosti o informaci nestavěl, a to z důvodu, že prekluzivní lhůta začala plynout ještě před účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., jež předmětnou úpravu do daňového řádu začlenilo a jež neobsahuje přechodné ustanovení týkající se běhu prekluzivní lhůty v důsledku začlenění tohoto institutu do daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně proto marně uplynula dne 31. 10. 2014. Stěžovatelka je toho názoru, že nelze aplikovat ani předchozí právní úpravu o stavení lhůty obsaženou v zákoně č. 164/2013 Sb.

[28] Stěžovatelka je přesvědčena, že institut mezinárodního dožádání je nutno využívat v souladu s principem subsidiarity a že správce daně nesplnil podmínky pro jeho provedení vyplývající ze zákona a související judikatury. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2012, č. j. 9 Afs 69/2011 - 46, podle stěžovatelky vyplývá, že „vyčerpání vlastních obvyklých zdrojů informací“ je nutno vykládat následovně: a) daňovému subjektu byla dána možnost vyjádřit se ke svým tvrzením, a to i ve vztahu na skutečnosti s vazbou na zahraničí; b) informace uvedené daňovým subjektem o těchto skutečnostech nejsou dostačující a nelze je zjistit jiným způsobem vnitrostátně; c) po zahájení mezinárodního dožádání může správce daně pokračovat ve zjišťování skutečností, ale pouze těch, které nebyly obsaženy v mezinárodním dožádání.

[29] Na časovém sledu kroků učiněných správcem daně stěžovatelka ukazuje, že v jejím případě výše uvedené zákonné podmínky splněny nebyly. Správce daně po podání žádosti nadále pokračoval ve své vyhledávací činnosti, zjišťoval nové skutečnosti významné pro stanovení daně, vyslýchal svědky a po obsahové stránce sám v této době vyhledával údaje (informace), které byly předmětem žádosti o mezinárodní spolupráci. K podání žádosti o mezinárodní spolupráci tak přistoupil předčasně, účelově a nezákonně, žádosti proto nelze připisovat účinky podle § 4 odst. 3 zákona o mezinárodní pomoci, resp. § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, tj. účinky stavějící běh lhůty pro stanovení daně, resp. v důsledku tuto lhůtu prodlužující. Stěžovatelka má za to, že lhůta pro stanovení daně v jejím případě uplynula dne 31. 10. 2014 a dodatečné platební výměry tak byly vydány až po jejím uplynutí (dne 10. 12. 2014, stěžovatelce byly doručeny dne 20. 12. 2014).

[30] Stěžovatelka zároveň nesouhlasí s názorem krajského soudu, že závěry vyslovené v rozsudku č. j. 5 Afs 71/2009-48 jsou v posuzované věci použitelné pouze v omezené míře - podmínky, které musel úkon učiněný správcem daně splňovat k tomu, aby přerušil běh prekluzivní lhůty, je podle ní nutné aplikovat i v situaci, kdy se již jedná „pouze“ o úkon stavějící běh této lhůty.

[31] K otázce délky stavení prekluzivní lhůty stěžovatelka dále uvádí, že doba, po kterou mohla být lhůta pro stanovení daně stavena v důsledku podání žádosti o mezinárodní spolupráci, mohla činit maximálně 28 dnů, a to od 25. 6. 2013, kdy britská finanční správa přijala žádost správce daně o mezinárodní spolupráci, do 22. 7. 2013, kdy správce daně obdržel její odpověď. Po tuto dobu správce daně nečinil žádné úkony v rámci prováděné daňové kontroly, a tedy stavení lhůty pro stanovení daně po tuto dobu by podle stěžovatelky mohlo mít určitý smysl. Argumentace tím, že teprve dne 11. 9. 2013 obdržel správce daně kompletní odpověď britské finanční správy, je ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu 20. 8. 2009, č. j. 7 Ans 2/2009 - 38, pouze účelová.

[32] Sám žalovaný neměl podle stěžovatelky postavená najisto data ukončení prekluzivní lhůty a jejího případného stavení, neboť ve Výsledku kontrolního zjištění ze dne 30. 6. 2014 (dále jen „Výsledek kontrolního zjištění“) ani Zprávě o daňové kontrole neuvedl data provedení jednotlivých úkonů souvisejících s mezinárodním dožádáním (data odeslání a přijetí jednotlivých písemností).

[33] Stěžovatelka má také za to, že pokud správce daně v žádosti o mezinárodní spolupráci zjišťoval i informace nesouvisející s probíhající daňovou kontrolou nebo informace nesouvisející se subjektem, kterého se dožádání v zahraničí týká, je tato žádost zcela svévolným, právo zneužívajícím úkonem, a nelze jí přiznat důsledky zvýhodňující správce daně.

[34] V případě stěžovatelky navíc nebyla splněna ani druhá podmínka vyplývající z citované judikatury i obecného principu právní jistoty, a to že daňový subjekt musí být s provedením úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Se skutečností, že správce daně podal žádost o mezinárodní spolupráci, se stěžovatelka seznámila až při nahlížení do spisu dne 14. 7. 2014, které provedl její

pokračování

zástupce v návaznosti na zaslou Zprávu o daňové kontrole. Z daňového spisu vedeného správcem daně navíc přede dnem ukončení daňové kontroly ani nebylo možné jednoznačně zjistit data odeslání žádosti ani doručení odpovědi britské finanční správy. Krajský soud vůbec nezohlednil tyto námitky ohledně průběžného doplňování podkladů (a informací) do daňového spisu, a zejména pak ohledně jejich absence v době těsně před ukončením daňové kontroly, z hlediska daňového subjektu.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti odkazuje na recentní nálezy Ústavního soudu (ze dne 23. 6. 2020, č. j. IV. ÚS 4141/18), ve kterém se Ústavní soud vymezil proti takovému vedení spisové dokumentace orgány finanční správy, které spočívá v tom, že v daňovém spise nejsou po dobu daňového řízení evidovány všechny relevantní listiny související s předmětnou věcí, kdy jsou tyto do spisu zařazovány v různých časových intervalech, s tím, že některé až s předložením spisu správnímu soudu. Tak tomu podle stěžovatelky bylo i v předmětné věci.

[36] Ze správního spisu je zřejmé, že daňová kontrola za období 2008, 2009 a 2010 byla u stěžovatelky zahájena dne 31. 10. 2011. Dne 25. 6. 2013 odeslal správce daně britským daňovým orgánům žádost o mezinárodní spolupráci. Poslední odpověď v rámci mezinárodního dožádání obdržel dne 11. 9. 2013, tedy po 78 dnech. Dne 10. 12. 2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry, které byly stěžovatelce následně doručeny. Žalobou napadené rozhodnutí vydal žalovaný jako odvolací orgán dne 18. 9. 2015.

[37] Podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), platilo, že daň nelze vyměřit ani doměřit „[...] po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost [...]“.

[38] Původní prekluzivní lhůta k vyměření daně by běžela, pokud by nedošlo k jejímu přerušení či stavení, v případě daně z příjmů za rok 2008 do konce roku 2011, v případě daně z příjmů za rok 2009 do konce roku 2012 a v případě daně z příjmů za rok 2010 do konce roku 2013 (k otázce počátku běhu prekluzivní lhůty srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2016, č. j. 9 Afs 267/2015 - 41).

[39] K 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, z jehož přechodného ustanovení § 264 odst. 4 vyplývají pro počátek běhu této prekluzivní lhůty a její délku následující pravidla: Zaprvé, počátek běhu prekluzivní lhůty se posuzuje podle dosavadních předpisů. Zadruhé, délka lhůty se do 31. 12. 2010 posuzuje podle dosavadních předpisů a od 1. 1. 2011 podle daňového řádu. Jelikož délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně činila i podle § 148 odst. 1 daňového řádu 3 roky, bez úkonů přerušujících či stavějících její běh by její konec pro jednotlivá zdaňovací období připadl na totožný okamžik jako v případě účinnosti zákona o správě daní a poplatků (viz předchozí odstavec).

[40] Třetím pravidlem plynoucím z přechodného ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je, že účinky právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty a nastaly do 31. 12. 2010, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. U skutečností, které nastaly od 1. 1. 2011, se postupuje podle daňového řádu. Zahájením daňové kontroly dne 31. 10. 2011 tak nastaly účinky předvídané v § 148 odst. 3 daňového řádu a lhůta pro stanovení daně

začala běžet znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Její konec tak pro všechna tři zdaňovací období nově připadal na 31. 10. 2014.

[41] Dne 10. 12. 2014 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry, které byly následně (dne 20. 12. 2014) doručeny stěžovateli, čímž by v intencích § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o další rok. Pro posouzení, zda správce daně nevydal dodatečné platební výměry až po uplynutí prekluzivní lhůty, je tedy skutečně zásadní, zda je správný závěr krajského soudu, že se prekluzivní lhůta stavila (neběžela) po dobu mezinárodního dožádání od 25. 6. 2013 do 11. 9. 2013.

[42] Stěžovatelka předně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, namítá, že § 148 odst. 4 písm. e) [nyní písm. f)] daňového řádu nebylo možno v době vydání dodatečných platebních výměrů vůbec aplikovat, neboť prekluzivní lhůta začala plynout ještě před účinností zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., jež předmětnou úpravu do daňového řádu začlenilo a jež neobsahuje přechodné ustanovení týkající se běhu prekluzivní lhůty v důsledku začlenění tohoto institutu do daňového řádu. Stěžovatelka je dále toho názoru, že nelze aplikovat ani předchozí právní úpravu obsaženou v zákoně č. 164/2013 Sb., ale pouze úpravu daňového řádu; tento závěr opírá i o výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, který se zabývá obdobným zdaňovacím obdobím, přesto však na ustanovení týkající se stavení lhůty v zákoně č. 164/2013 Sb. neodkazuje.

[43] Obdobnou námitkou se Nejvyšší správní soud již zabýval ve svém rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017 - 44, v němž vysvětlil i odlišnost od skutkových okolností ve svých dosavadních rozsudcích (např. ve věci rozhodnuté pod č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, na niž odkazuje stěžovatelka, či ve věci rozhodnuté pod č. j. 9 Afs 446/2017 - 33). Rozhodující rozdíl spočívá v tom, že závěry uvedené v těchto rozsudcích se týkaly nepřímých daní, pro něž před 1. 1. 2014 výslovná právní úprava týkající se stavení lhůty při mezinárodním dožádání neexistovala. Daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2013 s mezinárodním dožádáním žádné právní účinky nespojoval. Až zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2014 do § 148 odst. 4 daňového řádu přidáno písm. e), které znělo: „*Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu [...] ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.*“

[44] Důvodová zpráva k zákonnému opatření Senátu č. 344/2013 Sb. uvádí, že mezinárodní spolupráci při správě daní je třeba chápat v materiálním smyslu, tj. jako jakoukoliv činnost, která má charakter mezinárodní spolupráce při správě daní bez ohledu na to, jak je nazývána v konkrétním právním předpise, mezinárodní smlouvě atd. Konkrétně půjde zejména o mezinárodní spolupráci podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (týkající se oblasti přímých daní), podle přímo použitelných předpisů Evropské unie týkajících se oblasti nepřímých daní (např. nařízení Rady č. 904/2010) a podle mezinárodních smluv. Tímto návrhem zákonodárce sjednotil právní úpravu pro přímé a nepřímé daně, neboť navržená úprava byla již součástí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (týkající

pokračování

se přímých daní), avšak nevztahovala se na mezinárodní spolupráci při správě nepřímých daní (viz důvodová zpráva k bodu 29 zákonného opatření).

[45] V dané věci jsou z hlediska aplikovatelné právní úpravy podstatné zákony č. 253/2000 Sb. a č. 164/2013 Sb. (jímž byl č. 253/2000 Sb. nahrazen), které se podle úvodních ustanovení (§ 2 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb. a § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013 Sb.) vztahují mimo jiné na daň z příjmů právnických osob (naopak se nevztahují na daň z přidané hodnoty). Nejvyšší správní soud k tomu ve svém již zmíněném rozsudku č. j. 8 Afs 282/2017 - 44 uvedl (zdůraznění v citaci provedl nyní Nejvyšší správní soud):

„[16] Zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, byl s účinností od 1. 1. 2011 do § 4 zákona č. 253/2000 Sb. přidán odst. 3 v následujícím znění: Ode dne odeslání dožádání podle odstavce 2 do dne obdržení odpovědi na dožádání od příslušného úřadu smluvního státu, lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží. Odstavec 2 pak stanoví oprávnění příslušných orgánů požadovat poskytnutí informací. Tento zákon byl ode dne 21. 6. 2013 zrušen zákonem č. 164/2013 Sb. a jeho § 4 odst. 3 byl obsahově nahrazen § 9 odst. 2 nově účinného zákona: Ode dne odeslání žádosti kontaktního místa do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce v dané věci lhůta pro stanovení daně podle daňového řádu neběží. Oba tyto zákony se dle úvodních ustanovení (§ 2 odst. 1 zákona č. 253/2000 Sb. a § 1 odst. 4 zákona č. 164/2013) vztahují mimo jiné na daň z příjmů právnických osob (naopak se nevztahují na DPH, jako tomu bylo v dříve posuzovaných případech). Zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2014 do § 148 odst. 4 daňového řádu přidáno písm. e), které znělo: Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu [...] ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. Od 1. 1. 2015 bylo toto písmeno nově označeno jako písm. f) stejného ustanovení.

[17] Z rekapitulované úpravy je zřejmé, že ačkoliv se právní úprava týkající se stavení lhůty při mezinárodním dožádání v případě daně z příjmů právnických osob účinná po 1. 1. 2011 formálně změnila (tedy nejprve zrušením zákona č. 253/2000 Sb. a následně doplněním relevantních ustanovení do daňového řádu), věcně zůstala stále stejná. Nebylo tedy ani nutné, aby existovalo výslovné přechodné ustanovení, neboť se na právním postavení daňových subjektů nic neměnilo.

[18] Poněkud jiná je situace, pokud jde o změnu na přelomu roků 2010 a 2011. Dle judikatury správních soudů bylo mezinárodní dožádání považováno za úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud tento úkon byl učiněn a pokud s ním byl daňový subjekt seznámen před uplynutím lhůty pro vyměření daně. Před dnem 1. 1. 2011 (nabytí účinnosti daňového řádu) oznámení mezinárodního dožádání daňovému subjektu přerušovalo lhůtu k vyměření daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, čj. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS). Od 1. 1. 2011 pak docházelo ke stavení prekluzivní lhůty, tedy k jiným účinkům.

[19] V projednávané věci je proto sporné, zda lze užít novou úpravu účinnou od 1. 1. 2011 (stavení lhůt při mezinárodním dožádání) na lhůty pro vyměření daně, které započaly běžet do 31. 12. 2010 (když do tohoto data mělo oznámené mezinárodní dožádání za následek přerušování této lhůty).

[20] Pravidlo zavádějící stavení lhůt při mezinárodním dožádání u přímých daní bylo vloženo do § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb. již zmíněným zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Tento zákon neobsahuje samostatné

přechodné ustanovení týkající se lhůty pro stanovení daně. Jak však již bylo uvedeno shora, daňový řád v souvislosti se změnami prekluzivní lhůty (původně lhůty pro vyměření daně, nově lhůty pro stanovení daně) zavedl přechodné ustanovení v § 264 odst. 4. To mimo jiné stanoví, že [b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně. Pokud by tedy dané pravidlo nebylo vloženo do zvláštního zákona, ale bylo by obsaženo přímo v daňovém řádu, nebylo by pochyb o tom, že se nové pravidlo má užít i na již započaté prekluzivní lhůty. Je však třeba posoudit, zda lze toto přechodné ustanovení použít i na pravidlo týkající se stavení lhůty stanovené v zákoně č. 253/2000 Sb., tedy nikoliv přímo v daňovém řádu.

[21] Již z názvu zákona č. 281/2009 Sb., kterým byl vložen odst. 3 do § 4 zákona č. 253/2000 Sb., je zřejmé, že tento zákon byl přijat v souvislosti s přijetím daňového řádu. Stejný je i den nabytí účinnosti obou předpisů, tedy 1. 1. 2011. Z textu zákona i dle důvodové zprávy se jedná o speciální ustanovení k § 148 daňového řádu.

[22] Zákon č. 253/2000 Sb. ani jako pozdější zákon 164/2013 Sb. tedy nestanovily žádnou zvláštní lhůtu pro stanovení daně. Stále se jednalo o jednu lhůtu pro stanovení daně podle daňového řádu a tyto zákony pouze určovaly zvláštní pravidlo jejího stavení pro některé druhy daní.

[23] Je třeba přihlídnout i k tomu, že zákaz nepravé retroaktivity bez přímého úmyslu zákonodárce se dovozuje zejména z důvodu ochrany legitimního očekávání a právní jistoty. V posuzovaném případě však po změně právní úpravy došlo ke zlepšení postavení daňových subjektů. Od 1. 1. 2011 totiž zákonodárce přistoupil ke zmírnění účinků úkonu mezinárodního dožádání, které nově lhůtu pouze staví, zatímco dříve ji přerušoval (počala běžet lhůta nová). Daňový subjekt se proto nemůže úspěšně dovolávat ochrany legitimního očekávání při změně k lepšímu.

[24] Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu je třeba vyložit tak, že dopadá nejen na ta pravidla běhu lhůty pro stanovení daně, která jsou výslovně uvedena v daňovém řádu, ale i na pravidlo o stavení lhůty při mezinárodní spolupráci, které bylo pro vymezené daně uvedeno s účinností od 1. 1. 2011 v § 4 odst. 3 zákona č. 253/2000 Sb.

[25] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů soubhlasí s krajským soudem, že lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání stavila, proto ani nedošlo k prekluzi práva.“

[46] Výše uvedený právní názor plně dopadá i na nyní projednávanou věc a druhý senát nenašel dostatečně silné důvody pro to, aby se jej pokusil zvrátit předložením věci rozšířenému senátu.

[47] Stěžovatelka dále namítá nezákonnost samotného mezinárodního dožádání provedeného správcem daně, neboť ten před jeho provedením nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje údajů a po podání žádosti nadále pokračoval ve své vyhledávací činnosti, zjišťoval nové skutečnosti významné pro stanovení daně, vyslýchal svědky a po obsahové stránce sám v této době vyhledával údaje (informace), které byly předmětem žádosti o mezinárodní spolupráci. Zjišťoval také informace nesouvisející s probíhající daňovou kontrolou nebo informace nesouvisející se subjektem, kterého se dožádání v zahraničí týká. K podání žádosti o mezinárodní spolupráci tak přistoupil předčasně, účelově a nezákonně.

pokračování

Stěžovatelka navíc nebyla s provedením tohoto úkonu přerušujícího běh prekluzivní lhůty seznámena před uplynutím lhůty pro vyměření daně.

[48] Nejvyšší správní soud ve svém výše uvedeném rozsudku č. j. 5 Afs 71/2009 - 48 (na nějž odkazuje i sama stěžovatelka), konstatoval: „[...] *Proto bude třeba vždy zkoumat, zda a kdy potřeba požádat o mezinárodní pomoc vyšla v daňovém řízení najevo, aby bylo možné spolehlivě vyloučit případy, kdy by bylo mezinárodní dožádání provedeno výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. Jinými slovy, zda šlo o úkon faktický či pouze formální. Jak tento soud setrvale judikuje, důkazní břemeno nese v daňovém řízení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu primárně daňový subjekt. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o deklarovaných obchodních případech, přičemž jedním ze subjektů těchto vztahů bude subjekt zahraniční, bude v první řadě na straně daňového subjektu, aby svými důkazními prostředky tyto pochybnosti odstranil. Teprve za situace, kdy daňový subjekt pochybnosti v přiměřené lhůtě neodstraní a nepředloží důkazní prostředky, správce daně v případech, kdy není možno jinak (vlastními prostředky), zjistí řádně skutkový stav i za použití žádosti o mezinárodní pomoc. Měl by však tak učinit tehdy, kdy tato potřeba vyvstane.*“

[49] Z podkladů ve správním spise (z formuláře žádosti o výměnu informací ze dne 25. 6. 2013) plyne, že obsahem otázek správce daně vůči britským daňovým orgánům byly skutečnosti týkající se společnosti SAM, konkrétně jejích výsledků hospodaření a struktury (rozvahy) jejího majetku a kapitálu v kontrolovaném období let 2008, 2009 a 2010, dále struktury jejích vlastníků (resp. beneficentů), charakteru její činnosti a účetní evidence pohledávek, které měla společnost SAM v kontrolovaném období v České republice pořídit. Dále se otázky položené správcem daně týkaly konkrétních pohledávek a souvisejících obchodních transakcí, které měly být společností SAM realizovány, způsobu jednání a komunikace tehdejšího statutárního zástupce pana Wiesnera se stěžovatelkou, obsahu transakcí s jinými společnostmi a podobně.

[50] Je tak zřejmé, že mezinárodní dožádání provedené správcem daně mělo vztah k předmětu řízení, bylo možné oprávněně očekávat, že by odpověď dožádaných orgánů mohla přispět k objasnění skutkového stavu, a nejsou proto namístě důvody k podezření, že tento institut byl správcem daně využit účelově, s jediným či hlavním cílem posunout prekluzivní lhůtu. Svědčí o tom rovněž skutečnost, že mezinárodní dožádání bylo správcem daně provedeno v průběhu roku 2013, nikoliv těsně před uplynutím lhůty pro stanovení daně prodloužené na základě zahájení daňové kontroly (31. 10. 2014). Námitka stěžovatelky ohledně předčasnosti a účelovosti mezinárodního dožádání je navíc obecná a stěžovatelka ani neuvádí, jaké konkrétní údaje ohledně společnosti SAM a její činnosti mohl podle ní správce daně získat z jiných zdrojů než pomocí mezinárodního dožádání britských orgánů.

[51] Stěžovatelka k otázce účinků provedení mezinárodního dožádání dále namítá, že ze správního spisu nebylo před uplynutím lhůty pro vyměření daně možné zjistit, kdy správce daně odeslal žádost o mezinárodní spolupráci, tedy kdy došlo k případnému započítání stavení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Správce daně totiž některé dokumenty vztahující se k podané žádosti o mezinárodní spolupráci doplnil do správního spisu až dodatečně. Podle výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek

č. j. 5 Afs 71/2009 - 48) tak tento úkon není podle stěžovatelky způsobilý přerušit (resp. v dané věci stavět) běh prekluzivní lhůty.

[52] Tato námitka stěžovatelky rovněž není důvodná, neboť z hlediska stěžovatelkou citované judikatury (rozsudek č. j. 5 Afs 71/2009 - 48) je relevantní pouze otázka, zda se stěžovatelka o provedení mezinárodního dožádání (nikoliv jeho výsledky) dozvěděla včas, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně, a zda toto dožádání nebylo provedeno toliko účelově, aby došlo k posunu konce této lhůty (viz odst. 47 tohoto rozsudku).

[53] Ze správního spisu (konkrétně ze Stanoviska správce daně k žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 28. 11. 2014, č. j. 1693046/14/2700-11450-609127) sice skutečně plyne, že správce daně zařadil dokumenty související s mezinárodním dožádáním nejprve do vyhledávací části spisu a až poté, co jím byly vyhodnoceny ve Výsledku kontrolního zjištění, je dne 18. 11. 2014 přeřadil do veřejné kontrolní části spisu, o čemž učinil úřední záznam (č. j. 1616084/14/2701-60564-605653; tento záznam je rovněž obsažen ve spise). Stěžovatelce však prokazatelně musela být před uplynutím lhůty pro stanovení daně (prodloužené na základě zahájení daňové kontroly do 31. 10. 2014) známa skutečnost, že správce daně mezinárodní dožádání provedl – sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí (a konstantně tak uváděla i v průběhu správního řízení a v žalobních námítkách), že se o provedení mezinárodního dožádání správcem daně dozvěděla při nahlížení do spisu dne 14. 7. 2014. Žalovaný i krajský soud se s předmětnou námitkou stěžovatelky řádně vypořádali (srov. zejména str. 45 napadeného rozhodnutí a odstavce 52. až 54. napadeného rozsudku). Doba 78 dní, po kterou mezinárodní dožádání fakticky probíhalo, není nestandardně dlouhá, nelze v ní tedy spatřovat jakékoli narušení právní jistoty stěžovatelky; její argumentace (včetně úvahy o praktickém dopadu přerušení a stavení lhůty na její délku) se tak v tomto ohledu jeví jako účelová. Ani případná stěžovatelkou tvrzená chybějící datace na formulářích žádostí a odpovědích na mezinárodní dožádání by tedy nebyla pro posouzení účinků mezinárodního dožádání rozhodná, neboť toto dožádání bylo provedeno před uplynutím prekluzivní lhůty a stěžovatelka o jeho provedení před uplynutím této lhůty prokazatelně věděla.

[54] Příhodná není ani námitka stěžovatelky, že za konečnou odpověď britských orgánů na otázky položené správcem daně v rámci mezinárodního dožádání by měla být považována jejich odpověď ze dne 22. 7. 2013, nikoli odpověď z 11. 9. 2013, prekluzivní lhůta by se proto měla stavět nanejvýš po dobu 28 dnů. Nejvyšší správní soud ve správním spisu ověřil, že odpověď britských orgánů ze dne 22. 7. 2013 byla pouze průběžná (částečná) a obsahovala sdělení, že některými informacemi britské orgány nedisponují a budou je zjišťovat přímo od společnosti SAM. Kompletní odpovědi byly správci daně zaslány až dne 11. 9. 2013.

[55] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů souhlasí s krajským soudem, že mezinárodní dožádání bylo provedeno zákonně a lhůta pro stanovení daně se po dobu mezinárodního dožádání stavila, proto ani nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

C) Nezákonnost ukončení daňové kontroly

pokračování

[56] Stěžovatelka je přesvědčena, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně, neboť správce daně jí neponechal žádný prostor k dalšímu vyjádření a k předložení návrhů na doplnění ve vztahu ke změnám v kontrolních zjištěních, které správce daně provedl na základě jejího (prvního) vyjádření k Výsledku kontrolního zjištění.

[57] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v případě změn toliko v její prospěch jí správce daně nemusel nové vyjádření a podání návrhu na doplnění umožnit. Z textace zákona (§ 88 odst. 3 daňového řádu), ale i odborné literatury a judikatury podle ní vyplývá, že správce daně musí daňový subjekt se změněným výsledkem kontrolního zjištění (i v případě, se jedná o změnu ve prospěch tohoto subjektu) seznámit a umožnit mu nové vyjádření a podání návrhu na doplnění. Jakými úvahami se správce daně řídil při hodnocení důkazů a právním posouzení věci, je přitom seznatelné teprve ze Zprávy o daňové kontrole, k níž se však stěžovatelka již neměla možnost v rámci daňové kontroly vyjádřit. Neumožněním vyjádření stěžovatelky ke změněným kontrolním zjištěním došlo k porušení jejích práv a nebyly splněny zákonné podmínky pro ukončení daňové kontroly.

[58] Stěžovatelka proto trvá na tom, že podpis Zprávy o daňové kontrole odepřela důvodně a daňová kontrola tak nemohla být řádně ukončena. Postup správce daně podle § 88 odst. 6 daňového řádu v tomto případě neměl být uplatněn.

[59] Argument žalovaného, že stěžovatelka měla možnost podat dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a vyjadřovat se v jiném řízení, je podle ní nemístný, neboť daňový subjekt musí mít možnost domáhat se svých práv v rámci příslušného daňového řízení zahájeného správcem daně. Stěžovatelka byla proto nucena využít institutu stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu. Nevyřízené stížnosti pak představovaly zákonnou překážku pro ukončení daňové kontroly, neboť § 261 odst. 6 daňového řádu stanoví: „*Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejblíže nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti. Tento správce daně postupuje při prošetření způsobu vyřízení stížnosti podle odstavců 3 až 5.*“ Ustanovení § 261 odst. 6 daňového řádu tak výslovně odkazuje na § 261 odst. 4 daňového řádu, z čehož vyplývá, že i žádost podle § 261 odst. 6 daňového řádu musí být vyřízena do ukončení daňové kontroly. Tomuto závěru nasvědčuje podle stěžovatelky i ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 7. 11. 2013, č. j. 9 Aps 4/2013 - 25, ze dne 20. 6. 2018, č. j. 6 Afs 112/2018 - 29, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48).

[60] Žalovaný naopak podle stěžovatelky vykládá judikaturu Nejvyššího správního soudu nesprávně; v jím citovaném judikátu (ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 41) se Nejvyšší správní soud neodchýlil od svého setrvalého názoru, že nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly představuje vadu řízení (která ovšem v konkrétním posuzovaném případě neměla za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé). Žalovaný, resp. správce daně naopak tento závěr setrvale dezinterpretuje tak, že z obecného hlediska nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly bez dalšího nepředstavuje vadu řízení.

[61] Výše uvedeným námitkám stěžovatelky nelze přisvědčit. Podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. 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.

[62] Správce daně seznámil stěžovatelku s Výsledkem kontrolního zjištění dne 30. 6. 2014 (č. j. 1201972/14/2701-05502-605653), stěžovatelka se k němu dne 21. 8. 2014 vyjádřila. Správce daně na základě tohoto vyjádření vyhověl její námitce týkající se uznání úroků z půjček od paní Ing. Vankové jako daňově účinného nákladu. Tuto akceptaci námítky neshledal změnou Výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu, přistoupil proto k projednání Zprávy o daňové kontrole (viz přípis ze dne 24. 10. 2014, č. j. 1521520/14/2701-05502-602724).

[63] S jeho závěrem se ztotožnil žalovaný i krajský soud, který doplnil, že striktně vzato akceptací námítky stěžovatelky ke změně Výsledku kontrolního zjištění došlo, nelze však předpokládat, že by touto změnou (spočívající v úplném vyhovění její námitce) stěžovatelka nesouhlasila. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje (obdobně srov. jeho rozsudek ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019 - 59), že smyslem § 88 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, kdy na základě vyjádření došlo ke změně v kontrolním zjištění, pak zákon s podáním vyjádření spojuje okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhnout jeho další doplnění. Byť zákon hovoří o „výsledku kontrolního zjištění“, výklad respektující smysl tohoto ustanovení je takový, že nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která i po vyjádření daňového subjektu zůstala nezměněna. Skutečnost, že na základě vyjádření daňového subjektu došlo k částečné změně kontrolního zjištění, neznamená, že by se daňový subjekt mohl opakovaně vyjadřovat i k těm částem kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, jehož cílem je koncentrovat „procesní dialog“ probíhající v rámci daňové kontroly k určitému pevně určenému okamžiku a zamezit prodlužování daňové kontroly.

[64] Nedošlo-li tedy na základě prvního vyjádření stěžovatelky ke kontrolnímu zjištění k jiné změně výsledku než k úplné akceptaci jedné z jejích námítek, nebyl správce daně povinen poskytovat stěžovateli opakovaně prostor k vyjádření k celému Výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatelka tak nemohla být na svém právu na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zkrácena. Pro úplnost Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem konstatuje, že změnou kontrolního zjištění nelze shledat ani rozvedení závěru správce daně ohledně zjištění týkajících se DPH (srov. odstavec 69 napadeného rozsudku).

[65] Nejvyšší správní soud zde na okraj připomíná, že v dalších fázích řízení, tedy zejména v odvolacím řízení, může daňový subjekt uplatňovat námitky či důkazy, které mohou mít vliv na správné zjištění a stanovení daně, a správce daně se jimi musí zabývat.

pokračování

[66] Stěžovatelka dále uvádí, že s ohledem na zkrácení jejího práva na vyjádření ke změně výsledků kontrolního zjištění byla nucena využít institutu stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu. Nevyřízení stížnosti pak představovalo zákonnou překážku pro ukončení daňové kontroly. Tato námitka rovněž není důvodná.

[67] Krajský soud k této námitce shodně se správními orgány konstatoval, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti podle § 261 odst. 6 téhož zákona představují toliko subsidiární prostředky ochrany práv v případech, kdy neexistují jiné prostředky ochrany předvídané zákonem, a nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti nadřízeným správcem daně nemůže bránit projednání Zprávy o daňové kontrole v situaci, kdy daňový subjekt tyto stížnosti podává záměrně za účelem oddálení projednání Zprávy o daňové kontrole.

[68] S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud v dané věci ztotožňuje. Ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012 - 34, Nejvyšší správní soud dovodil, že při rozhodování, zda nevyřízení žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly zakládá nezákonnost rozhodnutí o doměření daně, je třeba vzít v úvahu především obsah stížnosti, respektive žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti. Stěžovatelka ve své první stížnosti podané dne 14. 11. 2020 brojila proti nesprávnému vedení správního spisu a proti zpracování Zprávy o daňové kontrole přesto, že stěžovatelka neměla možnost vyjádřit se ke změněnému Výsledku kontrolního zjištění. Námitky týkající se nesprávného vedení spisu správce daně přesvědčivě vyvrátil již ve Vyrozmění o vyřízení stížnosti ze dne 19. 11. 2014 (č. j. 1615799/14/2701-60565-608135), jehož závěry následně nadřízený orgán potvrdil. Samy o sobě by navíc tyto námitky nemohly mít vliv na závěry učiněné správcem daně. Námitku změny Výsledku kontrolního zjištění pak stěžovatelka uplatnila i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

[69] Předmětem druhé stížnosti stěžovatelky obdržené správcem daně dne 2. 12. 2014 byla toliko skutečnost, že správce daně trval na projednání Zprávy o daňové kontrole i přesto, že způsob vyřízení její první stížnosti nebyl nadřízeným správcem daně dosud prošetřen. Námitku nezákonného ukončení daňové kontroly stěžovatelka uplatnila i v odvolání. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že pokud jsou předmětem žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti stejné námitky, které daňový subjekt uplatnil v odvolání, nepředstavuje ukončení daňové kontroly před prošetřením způsobu vyřízení stížnosti vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť tyto námitky žalovaný dostatečně přezkoumal v odvolacím řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. ledna 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, citovaný rovněž žalovaným).

[70] K povinnosti správce daně vyčkat s ukončením daňové kontroly až do okamžiku projednání žádosti o prošetření vyřízení stížnosti se Nejvyšší správní soud vyjádřil například i v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 - 71 (rovněž citován žalovaným), v němž uvedl, že „[e]xistuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li

odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu)“.

[71] Nejvyšší správní soud připomíná, že opravným prostředkem, který podle daňového řádu slouží účastníkům řízení k tomu, aby brojili proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, respektive v dodatečném platebním výměru, je primárně odvolání ve smyslu § 109 a násl. daňového řádu. Z obsahu stížností i žádostí o prošetření vyřízení stížnosti zjevné, že v nich stěžovatelka brojila jednak proti skutečnostem, které samy o sobě zákonnost rozhodnutí ovlivnit nemohly (nesprávné vedení spisu), a jednak proti právním závěrům správce daně (že nedošlo ke změně Výsledku kontrolního zjištění). V této souvislosti jí daňový řád k ochraně jejích práv poskytoval možnost podání odvolání, které ostatně stěžovatelka využila. Odvolací námitky směřující proti tvrzeným změnám Výsledku kontrolního zjištění žalovaný věcně přezkoumal a rozhodl o nich. Samotná skutečnost, že nadřízený správce daně nerozhodl před ukončením daňové kontroly o žádostech o prošetření vyřízení stížnosti stěžovatelky, které obsahovaly námitky, jež stěžovatelka následně uplatnila v odvolání, nepředstavuje v kontextu projednávané věci vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, neboť předmětné námitky stěžovatelky byly dostatečně přezkoumány v odvolacím řízení.

[72] Také s odvolací námitkou stěžovatelky týkající se výpočtu úroků z půjček, které správce uznal daňově účinnými náklady, se řádně vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz jeho str. 25), kde podrobně odůvodnil, z jakých skutečností a podkladů vycházel při stanovení výše těchto úroků. Související kasační námitka stěžovatelky naproti tomu spočívá pouze v obecně formulovaném nesouhlasu se závěry správce daně a neobsahuje žádná konkrétní tvrzení nebo důkazy, které by tyto závěry učiněné správcem daně vyvracely či zpochybňovaly.

[73] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelka odepřela podpis Zprávy o daňové kontrole bezdůvodně a daňová kontrola tak byla správcem daně zákonně ukončena postupem podle § 88 odst. 6 daňového řádu.

K bodu D) Nezákonnost dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole

[74] Stěžovatelka shledává zjevný rozpor mezi výrokem a odůvodněním dodatečných platebních výměrů spočívající v tom, že výrok dodatečných platebních výměrů odkazuje na jinou písemnost než odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jsou obě tyto písemnosti, na něž je odkazováno, totožné. Liší se podle ní v rozsahu odkazu na jednotlivé písemnosti, ve kterých mají být uvedena stanoviska správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu. Tuto odlišnost přitom stěžovatelka považuje za významnou, mimo jiné s ohledem na to, že při jednáních konaných dne 1. 12. 2014 a dne 5. 12. 2014 namítala, že se správce daně nevyjádřil ke všem tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu.

pokračování

[75] Ve výroku platebních výměrů je uvedeno, že byly vystaveny na základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 12. 2014, č. j. 1478222/14/2701-05502-602724, v jejich odůvodnění je pak konstatováno, že „*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.*“

[76] Ze správního spisu plyne, že správce daně zaslal stěžovatelce Zprávu o daňové kontrole společně s přípisem ze dne 24. 10. 2014 (stěžovatelce doručeno dne 3. 11. 2014), č. j. 1521520/14/2701-05502-602724, kterým správce daně stěžovatelce sdělil termín jejího projednání. Podle stanoviska správce daně k odvolání podanému stěžovatelkou (ze dne 22. 4. 2015, č. j. 579207/15/2700-11430-602648) se předmětná Zpráva o daňové kontrole lišila od zprávy předložené k podpisu dne 1. 12. 2014 pouze v doplnění soupisu písemností o ty, které vznikly po prvním doručení zprávy stěžovatelce; odůvodnění Výsledku kontrolního zjištění i reakce na vyjádření stěžovatelky k němu zůstaly totožné.

[77] Během projednání Zprávy o daňové kontrole uskutečněného dne 1. 12. 2014 požádal zástupce stěžovatelky o přerušení jednání a stanovení dalšího termínu jejího projednání mimo jiné za účelem ověření, zda Zpráva o daňové kontrole předkládaná k podpisu je totožná se zprávou, která byla stěžovatelce zaslána v rámci seznámení s Výsledkem kontrolního zjištění (přípis č. j. 1521520/14/2701-05502-602724). V protokolu z tohoto jednání (podepsaného rovněž zástupcem stěžovatelky) je dále uvedeno: „*Daňový subjekt převzal stejnopis Zprávy č. 100037738 o daňové kontrole, č. j. 1478222/14/2701-05502-602724.*“ Během jednání uskutečněného dne 5. 12. 2014 pak zástupce odlišnost této Zprávy o daňové kontroly, která mu byla předložena k podpisu, od té, která mu byla doručena dne 3. 11. 2014, nenamítal. Zprávu o daňové kontrole odmítl převzít a podepsat zejména z důvodu nevyřízení druhé stížnosti stěžovatelky proti postupu správce daně.

[78] Z výše uvedeného plyne, že stěžovatelčina námitka vnitřní rozpornosti dodatečných platebních výměrů je nedůvodná, neboť v rozsahu stanoviska správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům a výhradám daňového subjektu zůstala Zpráva o daňové kontrole po celou dobu totožná; navíc je tato námitka pouze účelová, neboť stěžovatelka měla možnost ověření shody obou dokumentů. Žádné konkrétní rozdíly však nenamítala a nenamítá ani nyní.

[79] K námitce stěžovatelky týkající se obsahu a formálních náležitostí Zprávy o daňové kontrole se žalovaný podrobně vyjádřil zejména na straně 32 napadeného rozhodnutí; krajský soud se s jeho závěry ztotožnil a doplnil, že námitka stěžovatelky ohledně absence základních náležitostí Zprávy o daňové kontrole je velmi obecná. Stěžovatelka v odvolání uvedla několikastránkový přehled listin, jež správce daně údajně nehodnotil, je však zřejmé, že mnohými z nich se správce daně ve Zprávě o daňové kontrole zjevně zabýval (i pokud na ně výslovně neodkazoval). Nejvyšší správní soud přisvědčuje konstatování krajského soudu, že z předmětného výčtu důkazních prostředků předloženého stěžovatelkou neplyne, jaké konkrétní skutečnosti podle ní měly správní orgány z vyjmenovaných listin dovodit. Žalovaný ani krajský soud proto nepochybili, když se k dané námitce stěžovatelky vyjádřili pouze v míře, která odpovídala obecnosti této námitky.

[80] Stěžovatelka opakuje také svou odvolací námitku rozporu s hmotným právem, který podle ní spočívá v tom, že jí byla doměřena cizí daňová povinnost, potažmo daňová povinnost v rozporu se zákonem o daních z příjmů a smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska. Tato námitka je toliko obecná, není z ní tedy jasné, co konkrétně stěžovatelka tvrdí a jakými důkazy svá tvrzení prokazuje. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že tato námitka byla správními orgány i krajským soudem vyvrácena v rámci komplexního odůvodnění, na základě jakých skutkových zjištění byl obchodní vztah stěžovatelky se společností SAM shledán toliko fiktivním a za skutečného příjemce daňově účinných výnosů byla označena stěžovatelka.

[81] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatelky ohledně odlišného posouzení důkazních prostředků ve vztahu k dani z příjmů a k dani z přidané hodnoty. Toto tvrzení stěžovatelky krajský soud dostatečně vyvrátil odkazem na příslušnou pasáž Zprávy o daňové kontrole (str. 170), kde jsou vysvětleny závěry správce daně učiněné ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Správce daně již ve vyjádření k této námitce stěžovatelky správně konstatoval, že její interpretace § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH účinného k roku 2008 je chybná, neboť neplatí, že z důvodu fikce zdanitelných plnění se vystavené doklady nestaly daňovými doklady a že z důvodu odkazu na pojem „daňový doklad“ nelze toto ustanovení aplikovat. Výraz „daňový doklad“ byl v předmětném ustanovení použit ve smyslu dokladu, který vystavující tímto výrazem označí. Otázka místa plnění a aplikace § 9 zákona o DPH je, s ohledem na to, že deklarovaná plnění byla fiktivní, irelevantní.

K bodu E) Nesprávně provedené dokazování a nesprávně zjištěný skutkový stav

[82] Poslední okruh námitek stěžovatelky se vztahuje k nesprávně provedenému dokazování správními orgány, které vedlo k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu. V kasační stížnosti se stěžovatelka podrobněji zabývá devíti případy, v nichž podle ní správce daně nesprávně provedl dokazování a (minimálně) jimiž se podle ní byl krajský soud povinen individuálně zabývat. Nejvyšší správní soud se k nim v následujícím textu jednotlivě vyjádří. Předesílá však, že i zde se jedná o obecné námitky, které se v obdobné formě opakují i v jiných částech žaloby a vyjadřují spíše nesouhlas s tím, jak žalovaný posoudil dílčí právní otázky a zjištěný skutkový stav, resp. vyjadřují výhrady proti některým důkazům (např. vůči jejich nepřesnému překladu z anglického jazyka). Stěžovatelka v nich však opět neprezentuje žádný vlastní výklad, který by měl stěžejní závěry učiněné žalovaným vyvracet nebo alespoň zpochybňovat.

[83] První námitka se týká (ne)prokázání skutečnosti, že pohledávky byly stěžovatelkou nakupovány pro společnost SAM. Stěžovatelka namítá, že tuto skutečnost prokázala listinnými důkazními prostředky, a pokud měl správce daně i nadále pochybnosti, byl povinen provést důkaz výsledkem svědka, tehdejšího statutárního zástupce společnosti SAM, pana Wiesnera. Pokud tak správce daně ani žalovaný neučinili, neunesli důkazní břemeno. Vlastníkem jednotlivých pohledávek i příjemcem jakýchkoliv s nimi

pokračování

souvisejících výtežků byla společnost SAM. Stěžovatelka je proto v souladu s účetními předpisy neúčtovala ve svém účetnictví na účtech výsledkových, ale rozvahových. V rámci daňového řízení předložila stěžovatelka prohlášení společnosti Westminster Accountancy, která zajišťovala vedení účetnictví pro společnost SAM, v němž potvrdila, že společnost SAM vykazovala příslušné transakce a aktivity prováděné na základě komisionářské smlouvy se stěžovatelkou v souladu s účetními předpisy a standardy Velké Británie.

[84] Správní orgány se posouzením charakteru a dílčích aspektů obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností SAM včetně detailního rozboru, jakým způsobem stěžovatelka evidovala příslušné transakce ve svém účetnictví, podrobně zabývaly v rámci celé Zprávy o daňové kontrole (čítající 172 stran) i napadeného rozhodnutí (které čítá celkově 47 stran), podrobně se vyjádřily k jednotlivým zkoumaným transakcím a důkazním prostředkům včetně listinných důkazů zmiňovaných stěžovatelkou a odůvodnily všechny závěry, k nimž dospěly, včetně (a zejména) toho, proč uzavřely, že stěžovatelka ve skutečnosti nakupovala pohledávky svým jménem a na svůj účet, nikoliv na účet společnosti SAM. Vysvětlily rovněž, proč neprovedly důkaz výsledkem svědka, pana Wiesnera. Zabývaly se i důkazem v podobě prohlášení společnosti Westminster Accountancy, ohledně něž konstatovaly, že z něj není zřejmé a ověřitelné, jaké informace měla účetní společnost k dispozici, z jakých podkladů vycházela a jaké transakce byly do účetnictví, resp. účetní závěrky společnosti SAM zahrnuty, ani zda byly zahrnuty správně. Ověření těchto skutečností by prakticky vyžadovalo kompletní daňovou kontrolu společnosti SAM za období kontrolované u stěžovatelky. Správce daně však spolehlivě zjistil a ve Výsledku kontrolního zjištění opakovaně odůvodnil (srov. například str. 74 a násl. Zprávy o daňové kontrole), že obrát společnosti SAM, náklady, výnosy včetně úrokových výnosů a tedy zisk, resp. základ daně, by musely být v jednotlivých obdobích výrazně vyšší, než společnost SAM ve svých účetních závěrkách uvedla. Námitka stěžovatelky je oproti tomu velmi obecná, stěžovatelka v ní pouze nesouhlasí se závěry učiněnými správními orgány, neříká však, jaké konkrétní skutečnosti a důkazy tyto závěry vyvrací či alespoň zpochybňují. Nejvyšší správní soud ji proto neshledává důvodnou.

[85] Druhá námitka, kterou se žalovaný ani krajský soud podle stěžovatelky vůbec nezabývali, se týká závěru správce daně, že zajištěné důkazy jsou v rozporu s tvrzením stěžovatelky o tom, že smluvní a obchodní vztah mezi ní a společností SAM probíhal podle předložené komisionářské smlouvy; stěžovatelka má za to, že prokázala, že obchodní vztah společností probíhal v souladu s předloženou komisionářskou smlouvou. Tato námitka má opět charakter pouhého vyjádření nesouhlasu stěžovatelky se závěry učiněnými správními orgány, bez konkrétních tvrzení a důkazů, které by prokazovaly závěr opačný (resp. by závěr správních orgánů vyvracely či zpochybňovaly). Správní orgány se přitom posouzením skutečného charakteru obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností SAM a jeho dílčích aspektů v rámci celé Zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí podrobně zabývaly a je z nich jednoznačně zjevné, na základě jakých skutečností dospěly k závěru o jeho fiktivnosti. Pro tyto závěry je irrelevantní rovněž tvrzení stěžovatelky, že komunikace obou společností probíhala výhradně telefonicky, po Skypu a prostřednictvím doručovací služby. Nejvyšší správní soud pouze na okraj dodává, že argument, že třetí osoby (postupitelé, dlužníci, ručitelé apod.) nebyly informovány o tom, že stěžovatelka jednala vlastním jménem, ale na účet společnosti SAM, není sám o sobě pro závěr o fiktivnosti komisionářského vztahu

dostačující. Prostřednictvím řady dalších důkazů a zjištění však bylo správcem daně prokázáno, že k převodu vlastnictví pohledávek a souvisejících výnosů ze stěžovatelky na společnost SAM v souladu s komisionářskou smlouvou ve skutečnosti nikdy nedošlo.

[86] Třetí námitka, kterou stěžovatelka vyzdvihuje, se týká nedoložení účasti společnosti SAM na kontrolovaných obchodních transakcích. Stěžovatelka má za to, že tuto účast doložila, a to konkrétně předložením vyúčtování svých odměn vůči společnosti SAM a prohlášeními pana Wiesnera a společnosti Westminster Accountancy. Zároveň podle stěžovatelky společnost SAM zasláním komisionářské smlouvy a jejích dodatků v rámci mezinárodního dožádání spolupráci jednoznačně potvrdila. I tato námitka má obdobný kontext jako předchozí dvě výše uvedené, opět se jedná o pouhé opakování obecné argumentace stěžovatelky a vyjádření jejího nesouhlasu se závěry správních orgánů, které ve správním řízení dospěly k (ve Zprávě o daňové kontrole podrobně odůvodněnému) závěru, že nebylo prokázáno, že právní a daňové důsledky předpokládané (popisované) komisionářskou smlouvou a jejími dodatky opravdu nastaly.

[87] Stejně platí o čtvrté námitce stěžovatelky ohledně závěru správních orgánů, že výtěžek z pohledávek je jejím výnosem. Stěžovatelka má za to, že jelikož řádně doložila spolupráci se společností SAM na základě komisionářské smlouvy, doložila také, že daňová povinnost náležela jí, nikoliv stěžovateli; správce daně ani žalovaný však nezjišťovali, zda společnost SAM tuto povinnost řádně splnila, pouze deklarovaly, že výnosy nezdanila, bez provedení jakéhokoliv dokazování. Žalovaný tuto námitku stěžovatelky vyvrátil zejména na straně 38 napadeného rozhodnutí. Bylo by nadbytečné a nelogické, aby se zde zabýval dalšími podrobnějšími úvahami o potenciálních daňových povinnostech společnosti SAM, jestliže správní orgány dospěly k jednoznačnému a řádně odůvodněnému závěru, že obchodní vztah stěžovatelky se společností SAM pouze zastíral faktický stav a skutečným příjemcem výnosů, tedy daňově povinným subjektem, byla sama stěžovatelka.

[88] V páté námitce se stěžovatelka ohrazuje vůči závěrům správce daně a žalovaného, že bylo jednoznačně ověřeno, že společnost SAM neevidovala aktiva plynoucí ze spolupráce se stěžovatelkou. Tento závěr je podle stěžovatelky v rozporu s informacemi získanými z výkazů společnosti SAM a výpisů z bankovního účtu společnosti SAM vedeného v České republice. Z těchto dokumentů například vyplývá, že ke dni účetní závěrky v roce 2008 (ke dni 30. 9. 2008) byl zůstatek bankovního účtu společnosti SAM v České republice ve výši 21.549.903,- Kč a zůstatek bankovních účtů společnosti SAM podle účetních výkazů (po přepočtu kurzem 31,208 Kč/GBP) činil k totožnému datu 38.119.230,- Kč. Stěžovatelka dále namítá nesprávnost překladu z angličtiny a s ní související nesprávnost tvrzení ohledně jediného účtu společnosti SAM, které je v rozporu nejen s důkazními prostředky založenými v daňovém spise, ale i se závěry správce daně i žalovaného, když sám žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že na základě sdělení společnosti Raiffeisenbank a.s. bylo zjištěno, že pro společnost SAM zde byly v letech 2008 až 2010 vedeny dva účty.

[89] Stran přístupu do elektronického bankovníctví stěžovatelka uvádí, že součástí služeb prováděných stěžovatelkou na základě komisionářské smlouvy pro společnost SAM byla z jazykových důvodů i částečná obsluha jejího bankovního účtu. Nesprávným je podle stěžovatelky rovněž závěr žalovaného, že ředitelé společnosti SAM nemohli s účtem vedeným pro společnost SAM u společnosti Raiffeisenbank a.s. jakkoli nakládat, když

pokračování

dispoziční práva měli Ing. Leoš Holas, Mgr. P. P. a Ing. P. N. Správce daně, žalovaný a rovněž krajský soud naprosto pominuli, že pánové Jonathan Wiesner anebo Thomas James Day mohli ze své pozice statutárního orgánu společnosti SAM kdykoli a zcela libovolně nakládat s jejím účtem a stejně mohli kdykoli a zcela libovolně odejmout zmíněným Ing. Leoši Holasovi anebo Mgr. P. P. anebo Ing. P. N. dispoziční práva k tomuto účtu.

[90] Ani tato námitka stěžovatelky není způsobilá závěry učiněné správními orgány vyvrátit, resp. není z ní zřejmé, jak konkrétně by je mohla zpochybnit. Ke skutečnostem zjištěným ohledně bankovních účtů společnosti SAM a pohybům na těchto účtech se žalovaný podrobně vyjádřil na straně 15 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalovaný konstatoval zjištění existence dvou bankovních účtů, přičemž první z nich byl založen 17. 10. 2003 a druhý byl založen dne 21. 2. 2008 a zrušen ke dni 24. 10. 2010. V době mezinárodního dožádání tedy tento druhý účet společnosti SAM již neexistoval. I pokud by byl překlad odpovědi britských orgánů v tomto ohledu nepřesný (jak stěžovatelka opakovaně namítá), není z námitky vůbec zjevné, jaký vliv by to podle stěžovatelky mělo mít na správnost závěrů učiněných správními orgány. Na zákonnost napadeného rozhodnutí proto nemohlo mít žádný vliv to, zda se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil výslovně ke správnosti překladu odpovědi na otázku položenou v rámci mezinárodního dožádání, nebo (jako je tomu v daném případě) vypořádal předmětnou námitku stěžovatelky v celkovém kontextu zjištění o bankovních účtech společnosti SAM a transakcích v souvislosti s obchody uskutečňovanými mezi společnostmi SAM a stěžovatelkou. Není ani patrné, jaký závěr má podle stěžovatelky plynout z porovnání zůstatku na bankovním účtu společnosti SAM se zůstatkem bankovního účtu vykázaným v účetnictví, ani z jejích námitek ohledně chybného tvrzení krajského soudu o tom, že pan Day byl v posuzované době druhým statutárním orgánem společnosti SAM nebo že pan Holas prováděl určité transakce z bankovního účtu společnosti SAM na svůj osobní bankovní účet. Skutečnost, zda společnost SAM jako vlastník účtu potenciálně mohla kdykoliv odebrat dispoziční práva pánům Holasovi, P. a N. (kteří podle zjištění správce daně předmětný účet sami založili; od roku 2003 totiž disponovali celosvětově platnou a neomezenou plnou mocí k jednání za společnost SAM, srov. str. 80 Zprávy o daňové kontrole), je pro stěžejní závěry učiněné správními orgány rovněž irelevantní, neboť zjištění o plném dispozičním oprávnění těchto osob toliko dokresluje celkový konzistentní obraz o skutečném charakteru obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností SAM.

[91] V šesté námitce stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas s hodnocením výpovědí pana P. a pana N. jako nevěrohodných a zdůrazňuje, že od jejich zmocnění ze strany pana Thomase Daye uplynulo deset let. Nejvyšší správní soud připouští, že následkem časového odstupu a neznalosti kontextu dotazu ohledně pana Daye je představitelné, že si jeho jméno pánové P. a N. v okamžiku své výpovědi nevybavili. Jedná se však opět o vedlejší okolnost, která by sama o sobě byla pro rozhodnutí žalovaného zcela nepodstatná, pouze ve spojení s ostatními dotváří celkový obraz o charakteru obchodních vztahů stěžovatelky se společností SAM (srov. odůvodnění žalovaného na straně 38 napadeného rozhodnutí). Ke zpochybnění správnosti závěrů, o něž se napadené rozhodnutí žalovaného opírá, tato dílčí námitka nesprávnosti zjištění skutkového stavu nestačí.

[92] Sedmá námitka stěžovatelky se týká neprovedení navrhovaného důkazu výsledkem svědka pana Johnatana Wiesnera (tehdejšího statutárního zástupce společnosti SAM), který

podle ní měl být proveden za účelem vysvětlení veškerých aspektů spolupráce mezi stěžovatelkou a společností SAM. S odkazem na související judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatelka namítá, že důkazy lze hodnotit až poté, co budou provedeny, a že není možné *a priori* odmítnout provedení důkazu výsledkem svědka kvůli jeho vztahu s daňovým subjektem. Žalovaný ani krajský soud se s tímto návrhem podle stěžovatelky nevypořádali.

[93] S tím Nejvyšší správní soud nesouhlasí. K důkaznímu návrhu výsledku pana Wiesnera se žalovaný podrobně vyjádřil na stranách 39 a 40 napadeného rozhodnutí, kde konstatoval, že správci daně se tento důkaz jevil s ohledem na veškerá získaná zjištění a důkazy, tj. ve všech vzájemných souvislostech, jako nadbytečný a nezpůsobilý jakkoli ovlivnit Výsledek kontrolního zjištění. Ucelenost a souladnost získaných důkazů vytvářela konzistentní obraz o skutečném jednání stěžovatelky. Nejvyšší správní soud shodně se závěrem učiněným žalovaným a krajským soudem konstatuje, že správce daně svou úvahu o nadbytečnosti tohoto důkazu řádně odůvodnil. Z judikatury Nejvyššího správního soudu, na niž v daném případě odkázala i sama stěžovatelka (rozsudek ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 26/2004 - 41), vyplývá, že správce daně není povinen provést všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Důkazy opatřené správcem daně jednotně vypovídaly o skutkovém stavu a výpověď pana Wiesnera by s vysokou mírou pravděpodobnosti nemohla prokázat opačný závěr (a to ani kdyby vyzněla shodně jako verze prezentovaná daňovým orgánům stěžovatelkou), správce daně proto nepochybil, když tento navrhovaný důkaz neprovedl.

[94] Osmá námitka stěžovatelky se vztahuje k prohlášení učiněnému panem Wiesnerem, ohledně něž žalovaný konstatoval, že takovým prohlášením lze skutečnost pouze osvědčit, nikoliv prokázat. Prohlášení samo o sobě, bez doložení konkrétních důkazních prostředků, podle žalovaného nic neprokazovalo, navíc neodpovídalo zjištěním učiněným v rámci daňové kontroly a nezakládalo se na pravdě. Stěžovatelka k danému prohlášení namítá, že jej správci daně předložila pouze proto, že odmítl provést výslech pana Wiesnera a své rozhodnutí založil na tvrzeních či závěrech uvedených ve zprávě o daňové kontrole, která jsou nepřezkoumatelná a evidentně nesprávná. Konkrétně zmiňuje stěžovatelka chybný závěr správce daně o jediném účtu společnosti SAM.

[95] K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že se jedná opět pouze o vyjádření nesouhlasu stěžovatelky se závěry učiněnými správními orgány a krajským soudem, které neobsahuje konkrétní argumenty tyto závěry vyvracející. Stěžovatelka ohledně prohlášení pana Wiesnera sama konstatovala, že svým obsahem bylo shodné s tím, co byl pan Wiesner jako svědek připraven sdělit v rámci své svědecké výpovědi. Správní orgány však zajistily dostatek důkazů a učinily zjištění, která bez důvodných pochybností vytvářejí soudržný obraz skutkového stavu (tj. skutečného charakteru obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností SAM) a která nemohou být jakýmkoliv prohlášením učiněným bývalým statutárním zástupcem společnosti SAM vyvrácena. Námitka je proto nedůvodná.

[96] V poslední, deváté námitce stěžovatelka namítá nesprávnost závěrů žalovaného ohledně Zprávy o daňové kontrole. Má za to, že je nutné tyto závěry jako celek

pokračování

odmítnout, neboť hodnocení provedené správcem daně je nepřezkoumatelné, ze Zprávy o daňové kontrole není zřejmé, o jaké důkazy se její závěry opírají, zpráva nesplňuje zákonné požadavky a stěžovatelce nebylo umožněno se k ní vyjádřit. K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že i ta představuje obecné tvrzení stěžovatelky bez konkrétní argumentace; otázkou zákonnosti Zprávy o daňové kontrole se Nejvyšší správní soud výše podrobně zabýval a dovedil, že i tato námitka stěžovatelky je nedůvodná.

[97] Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud se v napadeném rozsudku důkladně vypořádal se všemi rozhodnými otázkami, odůvodnění rozsudku je přesvědčivé a adekvátní. Stěžovatelce byl v řízení před správními orgány i krajským soudem poskytnut dostatek prostoru, přesto se ji však nepovedlo žádným způsobem prokázat tvrzení, že skutečným vlastníkem obchodovaných pohledávek a příjemcem výnosů z jejich inkasa byla společnost SAM a že obchodní vztah obou společností měl pro stěžovatelku ekonomické opodstatnění a skutečně probíhal tak, jak jej popisuje.

V. Závěr a náklady řízení

[98] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[99] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. prosince 2020

JUDr. Karel Šimka v. r.
předseda senátu