



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Zrůstek a partneři v.o.s.**, Arbesovo náměstí 257/7, Praha 5 – Smíchov, insolvenční správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s., Kolbenova 942/38a, Praha 9 – Vysočany, zast. advokátem JUDr. Markem Bilejem, Na Strži 2102/61a, Praha 4 – Krč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2017, čj. 21164/17/5200-11432-807689, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 1. 2021, čj. 6 Af 38/2017 - 160,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Tento případ nepřináší žádnou novou právní otázku. Žalobkyně (stěžovatelka) dílem opětovně zpochybňuje právní názory, které NSS již v minulosti vyslovil, dílem se věnuje specifickým okolnostem daňového řízení ve své věci.

[2] Společnost ČKD PRAHA DIZ, a. s., na svých webových stránkách uvádí, že dodává technologické investiční celky nebo jejich části, včetně modernizací a rekonstrukcí v segmentech plyn a ropa, energetika, infrastruktura a ekologie. Dne 22. 10. 2013 zahájil Specializovaný finanční úřad (správce daně) u této společnosti daňovou kontrolu na daň z příjmů v období roku 2011 a dne 7. 11. 2014 pak za období 2012 a 2013. Správce daně zjistil, že společnost na nákladové účty zaúčtovala služby (poradenská činnost a stavební práce) a dodávky materiálu a zboží (komponenty k montážím), avšak neprokázala, že by se tato sporná plnění uskutečnila.

[3] Proto správce daně třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 9. 2016 za zdaňovací období let 2011, 2012 a 2013 uložil společnosti ČKD PRAHA DIZ povinnost doplatit daň z příjmů právnických osob (souhrnně ve výši přes 322,5 mil. Kč) a dále uhradit penále v souhrnné výši přes 64,5 mil. Kč.

[4] Následujícího dne Městský soud v Praze zjistil úpadek společnosti ČKD PRAHA DIZ a ustanovil jí insolvenčního správce, společnost Zrůstek a partneři v.o.s. (usnesení ze dne 9. 9. 2016). NSS v následujícím textu hovoří pro jednoduchost o ČKD PRAHA DIZ i o insolvenčním správci jako o stěžovateli.

[5] Stěžovatelka se proti dodatečným platebním výměrům ze dne 8. 9. 2016 odvolala. Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 29. 5. 2017. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka podala správní žalobu k městskému soudu, který ji rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Kasačními námitkami zpochybňovala mj. přechod důkazního břemene v daňovém řízení, provádění a hodnocení důkazů, doručování výzev k prokázání tvrzené daňové povinnosti zástupci stěžovatelky během domovní prohlídky, způsob nařizování a provádění velkého množství výsledků svědků či způsob ukončení daňové kontroly.

[7] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS předesílá, že napadený rozsudek není v žádné části nepřezkoumatelný [viz náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68]. Odůvodnění rozsudku městského soudu je vzorné, v bezmála 90 bodech více než dostatečně reaguje na žalobní argumentaci. Stejně tak je poctivě sepsáno i napadené rozhodnutí, které čítá 79 stran. NSS schvaluje postup městského soudu, který reagoval na stěžovatelčinu argumentaci s využitím závěrů napadených rozhodnutí, aniž vymýšlel, jak jinými slovy znovu říci totéž. Městský soud rozhodně nemusel sáhodlouhým způsobem „vynalézat kolo“. Místo toho ve vztahu k jednotlivým výtkám trefně odkázal na závěry žalovaného, které si přisvojil se souhlasnou poznámkou (viz rozsudky ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, *SÚD*, a dále též ze dne 12. 12. 2013, čj. 7 Afs 96/2013-34).

[10] V kasační stížnosti stěžovatelka nepřináší žádné převratné argumenty (některé argumenty jsou nadto nepřipustné, viz bod [28] níže). Opakuje stejné typy námitek již poněkoličaté, některé doslovně. NSS nepokládá za účelné, aby stěžovatelku obsírně přesvědčoval o vadnosti její argumentace. Místo toho stručně shrne svůj názor, který se shoduje s postojem daňových orgánů i městského soudu.

III. A. Důkazní břemeno

pokračování

[11] Správce daně u stěžovatelky identifikoval 13 sporných projektů v období 2011 až 2013, ohledně kterých stěžovatelka neprokázala uskutečnění výdajů. Šlo o *Soubor staveb městského okruhu-Technologická část, KCS 4, Kolektory IMMOENERGETIKA, Adularya – Montáž, Bytový dům Matějková, 2 x projekt Rezidence Trojské výhledy, Opravy v areálu KBELY, ZEVO Chotíkov, České terasy ALMATA-Kazachstán, Stavby v ZOO, Business cent. ALMATA-Kazachstán a Studie proveditelnosti*. Jádrem tohoto sporu je otázka, zda stěžovatelka prokázala, že k plněním v rámci těchto projektů skutečně došlo, resp. zda vyvrátila pochybnosti daňových orgánů.

[12] Pro lepší orientaci čtenáře NSS na tomto místě uvádí, že od základu daně se odvozuje výše daňové povinnosti. **Daňový základ**, tj. částka, z níž se počítá daňová povinnost, je zjednodušeně řečeno rozdílem, o který daňově účinné **příjmy** – při respektování jejich věcné a časové souvislosti – převyšují daňově účinné **výdaje** (podrobněji § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; srov. také rozsudek ze dne 21. 1. 2011, čj. 5 Afs 101/2009 - 65, č. 2263/2011 Sb. NSS, *REMM – software*). NSS připomíná, že o daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Aby mohl být výdaj uznán, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek (viz např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, *SVODIDLA*).

[13] V nynějším sporu správce daně zpochybnil první z těchto čtyř podmínek, a to že stěžovatelka deklarované výdaje skutečně vynaložila.

[14] Městský soud se v tomto směru zabýval všemi podstatnými námitkami, které stěžovatelka uplatnila v žalobě. S jeho závěry se NSS plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně stěžovatelku odkazuje.

[15] Na tomto místě nebude NSS detailně rekapitulovat právní úpravu ani judikaturu ohledně dokazování v daňovém řízení. Stěžovatelka tuto úpravu i judikaturu dobře zná. Jen pro přehlednost NSS uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Účetní doklady, tj. příjmové doklady či faktury, však zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně prokazuje důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení daňového subjektu a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně takové pochybnosti prokázat, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je pak svými dalšími tvrzeními a důkazy povinen rozptýlit pochybnosti správce daně. Daňový subjekt bude zpravidla tyto skutečnosti prokazovat jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, a navazující judikaturu). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli,

ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám [nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)].

[16] Stěžovatelka nemá pravdu, pokud namítá, že v souladu s § 23 odst. 10 a § 24 zákona o daních z příjmů, řádně doložila sporná tvrzení. Přes opakované výzvy správce daně (konkrétně se jednalo o 6 výzev dle § 92 daňového řádu ze dne 2. 4. 2015, ze dne 14. 4. 2015, dvě výzvy ze dne 10. 12. 2015 a dvě ze dne 12. 5. 2016) a také početná ústní jednání se správcem daně (např. dne 4. 3. 2015 správce daně opakovaně žádal, aby stěžovatelka předložila hlavní obrátovou knihu, stav nedokončené výroby a stav zásob) stěžovatelka během daňové kontroly nepředložila takové důkazy, které by prokázaly, že k deklarovaným plněním skutečně došlo. Místo toho doložila základní důkazní prostředky (účetní a daňové doklady, objednávky, dodací listy, smlouvy a jiné související listiny), které v tomto případě samy o sobě nemohly prokázat fakticitu plnění. Zkoumání daně z příjmů není dokladovou záležitostí. NSS v této souvislosti kontroloval i soupis dokladů v příloze č. 3 zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 9. 2016, na který stěžovatelka odkázala v kasační stížnosti. Jí předložené podklady ovšem – ani při vší představivosti – nemohly v nynějším případě prokázat, že stěžovatelka skutečně obdržela plnění za výdaje, které v daňových přiznáních deklarovala. Přestože stěžovatelka ani k výzvám správce daně nepředložila takové důkazy, které by potvrdily, že deklarovaná plnění obdržela, správce daně se nespokojil s okruhem pochybností, které v této věci měl. Dále pokračoval v dokazování i bez součinnosti stěžovatelky. Zejména vyslechl stěžovatelčiny dodavatele a další osoby. Řadu z nich již přitom v související trestní věci vyslechla Policie ČR.

[17] V kontextu tohoto případu NSS dále považuje za stěžejní tři okruhy skutečností. K nim lze předeslat, že stěžovatelka není výrobní společností (dne 7. 11. 2014 do protokolu správce daně uvedla, že nic nevyrábí, ale pouze nakupuje komponenty kompletačních celků, které montuje, uvádí do provozu a dodává jako celek).

[18] *Za prvé*, stěžovatelka nedokázala řádně reagovat na výzvy č. 1 a č. 2 ze dne 2. 4. 2015 a ze dne 14. 4. 2015, jelikož neprokázala, že by byl naplněn předmět smluv s INVEST TREND, resp. s dodavateli IMMOENERGETIKA, MOGSTAV. Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala jen stížností dle § 261 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka vůbec nereagovala na výzvy č. 5 a č. 6, obě ze dne 12. 5. 2016, na základě kterých měla objasnit, zda uskutečnila plnění dle dokladů od dodavatelů MICOMAT, KOBACOM, K TRADE CONSULT, ICL, ČKD GROUP, C.G.P., ESTRAGON, LS TRADING, PSM-Trading, STAVOCOMP, REALTORS, ETT ENERGETIKA, DIRECT CONSULT PRAGUE, SPC CONSULT, ČKD POWER ELECTRONICS, KOLBENKA a MONNAIE, a tedy tyto výdaje vynaložila v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

[19] *Za druhé*, stěžovatelka přes výzvu č. 3 ze dne 10. 12. 2015 nepředložila řádně vedené účetní deníky [§ 13 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví], ani průkazně vedenou skladovou evidenci ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. – šlo zejména o informace z modulu „řízení zásob“ a „řízení projektů“ za období leden 2011 až leden 2015. Stěžovatelka nejdříve 13. 12. 2015 reagovala, že výzvu splní po 4. 1. 2016, avšak u ústního jednání dne 6. 1. 2016 od toho ustoupila. Uvedla, že správce daně ji nepřiměřeně zatěžuje a prodlužuje řízení. Odkázala, že již předložené účetní deníky obsahují veškeré

pokračování

informace o způsobu vedení skladové evidence zásob. Správci daně sdělila, že výzva k předložení informací z modulů „řízení zásob“ a „řízení projektů“ je nekonkrétní, a tedy jí nelze vyhovět. Dle NSS tudíž stěžovatelka svou povinnost důkazní nesplnila, jelikož daňovým orgánům nepředložila kompletní účetnictví, zejména ne hlavní knihu s věcným členěním účetních zápisů a skladovou evidenci k prokázání spotřeby nakoupeného materiálu v konkrétním čase a na konkrétních zakázkách (viz bod 104 rozhodnutí žalovaného). Na tom nic nemění stěžovatelčina polemika s bodem 54 odůvodnění napadeného rozsudku a její odkaz na protokol o ústním jednání ze dne 6. 1. 2016 v bodě 51 kasační stížnosti.

[20] *Za třetí*, správce daně zjistil, že stěžovatelka obchodovala mj. v několika řetězcích složených celkem z 63 subjektů; z toho 22 subjektů vystupovalo na pozici přímého dodavatele, avšak některé z nich někdy vystupovaly i jako subdodavatelé; 41 osob vystupovalo pouze na pozici subdodavatelů v identifikovaných řetězcích. Dle zjištění daňových orgánů šlo o sofistikovanou a organizovanou činnost úzké skupiny lidí, kteří vytvářeli fiktivní plnění v rámci řetězce obchodních společností. Náklady za dodávky materiálu, stavebních prací či poskytnutí služeb nebyly reálné, jelikož k plněním nedošlo. Ze zprávy o daňové kontrole plynou zejména následující skutečnosti.

- a. Nezvyklé je, že až 24 z 63 subjektů v řetězci zastupoval JUDr. K., někteří jednatele nadto vůbec netušili, že mu dali plnou moc (týká se společností RAMIDIX, KOBACOM, TRADCOM a MOGSTAV). Všem svědkům z řad dodavatelů stěžovatelky poskytoval právní pomoc stejný odborný konzultant JUDr. S.. Svědci ovšem odmítli odpovědět na většinu otázek správce daně a shodně – bez uvedení dalších podrobností – uvedli, že stěžovatelce dodávali sporná plnění. JUDr. K. pak v rámci fakturačních řetězců poskytoval i daňové poradenství, stejně tak jako společnost ICL pana Ing. G., které dodával právní a daňové služby právě JUDr. K.. Z výsledků vyplynuly další spojitosti mezi JUDr. K., Ing. G., P. S. (statutární orgán v ČKD), Ing. V. (ředitelka finančního a kontrolního oddělení ČKD), pány L. a K., kteří měli dispoziční právo ke sporným bankovním účtům, dále pak A. V. (do řetězce obchodů se aktivně zapojil přes Ing. G.) a lidmi, které pan V. odměňoval za poskytnuté služby (pánové K. a C., Ing. B.), a to např. za zakládání společností, vyhledávání a organizování osob, které byly zapsány jako statutáři jednotlivých společností v řetězci („bílí koně“).
- b. Podstatnou roli hrála také účetní společnost FINPEX, kterou založil Ing. G., avšak podíl později prodal své společnosti ICL. Je vskutku neobvyklé, aby všichni dodavatelé jednoho daňového subjektu (stěžovatelky) měli stejnou účetní společnost (FINPEX), jelikož jde o navzájem si konkurující subjekty. FINPEX měla k dispozici razítka všech dodavatelů stěžovatelky a některých subdodavatelů, aniž předložila oprávnění k užívání těchto razítek. Při policejních kontrolách pak byla nalezena další razítka z řad subdodavatelů. Správce daně zjistil, že klienti FINPEX neměli kontrolu nad používáním svých razítek. Z protokolu o výsledku podezřelé paní Š., mzdové účetní FINPEX, ze dne 10. 9. 2014 vyplynulo, že právě FINPEX zajišťovala účelové zakládání „dodavatelů“ za pomoci vymezeného okruhu osob, vytvářela daňové doklady, organizovala převody finančních prostředků, výplaty „bílým koňům“ a jejich „správcům“, zajišťovala jejich účast při finančních operacích a zakládání účtů v bance, na jednáních se správcem daně, na Policii ČR, nechávala si zasílat přihlašovací údaje k datovým schránkám dodavatelů apod. Paní Š. z FINPEX měla přístup k elektronickému bankovníctví klientů, měla také razítka klientů, kterým vedla účetnictví, atd.
- c. Správce daně získal od Policie ČR i data ze zabavených počítačů FINPEX a dále počítačů z prostor pronajatých Groundhog a SVOMIL, za pomoci kterých zjistil, že v počítačích byly „předpřipraveny“ faktury různých subjektů proti jiným společnostem v řetězci, a to navzdory tomu, že dle smluv o vedení účetnictví měli tyto faktury vyhotovovat klienti (dodavatelé a subdodavatelé) a pouze je předávat účetní firmě.

- d. Nestandardní vazby mezi JUDr. K., Ing. G. a společnostmi FINPEX a ICL potvrzuje také e-mailová komunikace, kterou správci daně poskytla Policie ČR. JUDr. K. se podrobně seznamoval s vývojem jednotlivých daňových řízení; správce daně dospěl k závěru, že činil kroky k ovlivňování svědků, např. potřeboval fotky předvolaných osob, stručné životopisy včetně pracovního zařazení, jelikož by se nerad opět „dostal do situace, že poradenství v objemném rozsahu bude zajišťovat učitelka z mateřské, jejíž IQ [...] tipoval v rozpětí 80-93“. V e-mailu ze dne 4. 4. 2014 uvažoval, „jak nejlépe vyřešit debakl brozící z avizovaných výsledků“ a rozvinul také, že „bohužel to někdo poněkud podělal zjevně úplně tupým výběrem zástupců dotčených společností z jednoho místa...Doufám, že fyziognomie svědků a jejich IQ přípravu úplně neshodí...“. E-mailem ze dne 13. 4. 2010 adresovaným paní J. z FINPEX ji požádal, „zda by mohla předjednat s panem S. jeho výpověď, kterou samozřejmě v předstihu připravíme a dále předjednat s některou z [...] kolegyně, že by [...] sebrala roli „tety“, která absolvovala převzetí zboží spolu s panem Mgr. S.“. Další cenné okolnosti vyplynuly z odposlechů, které správci daně poskytla Policie ČR.
- e. Z dalších listin, které zadržela Policie ČR (mj. excelové tabulky, ručně psané poznámky, fakturační schémata apod.), bylo správci daně zřejmé, že skupina do řetězce zapojených subjektů si na měsíční či čtvrtletní bázi vytvářela přehled o daňových povinnostech na DPH, případně o nadměrných odpočtech u jednotlivých klientů, a tyto ukazatele plánovala, jelikož k 15. dni měsíce uváděla jak upravený výhled, tak skutečná data. Předem určení klienti FINPEX v některých obdobích vykazovali daňovou povinnost, avšak za celý rok – v součtu za všechny klienty – mohla skupina uplatnit nadměrný odpočet v desítkách milionů korun, který požadovala od státu.

[21] K těmto vybraným zjištěním přistupují další zjištění, a to že řada dodavatelů a subdodavatelů neměla žádné zaměstnance, krom toho sídlili na tzv. schránkových adresách. Např. dodavatel MOGSTAV, který v roce 2011 vykázal obrat ve výši desítek milionů Kč, neměl žádné zaměstnance. P. S., který do května 2013 působil jako jednatel, na Policii ČR uvedl, že se společnost MOGSTAV v roce 2011 zabývala velkoobchodem, maloobchodem a zajišťovala také stavební práce. Nevzpomenul si na obrat v roce 2011, neznal ani subdodavatele Light Advertising a Terra Trade, avšak potvrdil, že předložené faktury těchto společností podepsal. Názvy a jména si prý nepamatuje. Vše za něj řešila účetní FINPEX, která podávala daňová přiznání, on jen podepisoval a o obsah se nezajímal (protokol o podaném vysvětlení ze dne 4. 2. 2013). Pan K., který působil jako jednatel MOGSTAV od května 2013, během výsledku uvedl, že je vyučený zedník, vždy pracoval jako dělník či pomocný dělník. Netušil, že je statutárním orgánem, jen věděl, že je u MOGSTAV. Za podepsání listin dostal dva nebo tři tisíce, ale ne slíbenou práci. Pro pana Š. sehnal jednoho bezdomovce, jméno nezná, na kterého napsali nějakou firmu. Obdobné skutečnosti správce daně zjistil i u dodavatele KOBACOM. O. B., jediný člen představenstva a pozdější statutární ředitel, u výsledku na Policii ČR sdělil, že se k funkci dostal přes pana L., který mu tvrdil, že „nějací jeho známí mají problém, že mají moc firem a potřebují nějakého statutára“. To ostatně koresponduje i s tím, že pan B. nevěděl, zda má KOBACOM zaměstnance, nevzpomněl si na sídlo společnosti ani na dodavatele a odběratele. Nevěděl ani, u jakých bank má KOBACOM otevřené účty, kdo k nim má dispoziční práva, jak vypadala razítka apod. Připustil, že někomu mohl dát plnou moc. U pozdějšího výsledku, který pak prováděl správce daně, ovšem pan B. po poradě s odborným konzultantem JUDr. S. odmítl na stejné či související dotazy odpovídat. Jen obecně potvrdil, že KOBACOM poskytla stěžovatelce sporná plnění. Neuvedl však jména subdodavatelů, kteří měli pro něj realizovat plnění objednané stěžovatelkou. Správce daně tedy správně dovodil, že druhá výpověď O. B. byla pro uvedené rozpory nedůvěryhodná.

pokračování

[22] Dle NSS daňové orgány správně zjistily, že dodávky materiálu, zboží, stavebních prací či poskytnutí služeb provázejí četné nesrovnalosti, které nasvědčovaly tomu, že tato plnění nebyla fakticky uskutečněna. V naprosté většině případů šlo o rozsáhlá, technicky náročná a dlouhodobá stavební díla, která však stěžovatelce měly dodat společnosti bez zaměstnanců a odbornosti. Statutární orgány „dodavatelů“ si vůbec nevybavily bližší podrobnosti „milionových“ obchodních transakcí (podrobněji viz bod 53 napadeného rozsudku). Na tom nic nemění stěžovatelčina polemika, že žádná ze skutečností, kterou správce daně odhalil, není sama o sobě nezákonná. V obchodní praxi se často stává, že některý z dodavatelů nemá zaměstnance, neboť objednávky plní přes subdodavatele. V praxi se lze setkat i se „schránkovými“ společnostmi, což samo o sebe neznamená, že jde o podvod. Pokud však shora popsané okolnosti hodnotil správce daně v jejich celku, nelze dospět k jinému závěru, než že stěžovatelka sporná plnění ve skutečnosti nepřijala. Daňové orgány logicky poskládaly střípky mozaiky, kterou stěžovatelka zastírala uskutečnění smyšleného a předstíraného plnění. Její obchodování neodpovídalo běžné obchodní praxi.

[23] NSS neshledal, že by se daňové orgány neřídily zásadami daňového řádu, jakkoli na stěžovatelku „zaklekly“ či porušily její právo na spravedlivý proces. Ze shora popsaných okolností je zřejmé, že nejde ani o případ, kdy by se snažily negovat každé stěžovatelčino tvrzení a daň za každou cenu doměřit.

[24] Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že správce daně kriminalizoval její jednání. Některé daňové kauzy jistě mohou mít přesah do trestního práva, ostatně tak je tomu i v tomto případě. Nicméně stěžovatelka v bodech 46 až 49 kasační stížnosti úplně zbytečně vytváří dojem, že ji daňové orgány uznaly vinnou z nějakého trestného činu.

[25] NSS stěžovatelce připomíná, že pouze orgány činné v trestním řízení řeší skutky, které mohou být kvalifikovány jako daňové trestné činy. Trestní soudy finálně rozhodují o tom, zda někdo ve větším rozsahu zkrátil daň (§ 240 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). Podmínkou doměření daně není zjištění daňového trestného činu. Ani jednotlivé postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Dokonce ani závěry orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci. Současně však nelze zjištění příslušných trestních orgánů v řízení daňovém bez dalšího ignorovat. Skutečnosti zjištěné v trestním řízení patří mezi podklady, s nimiž správce daně pracuje při stanovení daně [srov. např. rozsudky ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019 - 53, *Golden Snack*, bod 41 a ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020 - 35, *VHS - ROPA plus I*, body 22 a násl.].

[26] V posuzované věci daňové orgány rozhodně nepřekročily hranici mezi světem daňového a trestního práva. Je v pořádku, že ve zprávě o daňové kontrole použily pojmy jako „fiktivní plnění“, „fiktivní faktury“, „podvodný řetězec“, „podvodné jednání“ či „organizovaná skupina osob“. Tato pojmová spojení nepatří jen do trestního práva, ale mají vlastní význam též v právu daňovém (srov. v podobném duchu rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, *Ondřejovická strojárna*, část IV/f).

[27] Není tudíž pravda, že si správce daně v rozporu s § 99 odst. 2 daňového řádu vyhodnotil předběžnou otázku, že stěžovatelka spáchala trestný čin. Tím méně mohl správce porušit presumpci neviny. Stěžovatelčin poukaz na přítěžující okolnosti dle § 42

odst. 1 trestního zákoníku je tedy mylný. Pokud by daňové orgány nenazývaly zjištěné skutečnosti pravými jmény, zpráva o daňové kontrole v této věci by mohla být nepřehledná. Ostatně již v současné podobě čítá 240 stran plus několik set stran příloh.

III. B. *Námítky procesního charakteru*

III. B. 1. Motivace pracovníků správce daně

[28] Nepřípustné jsou námitky, které se týkají motivační politiky pracovníků finanční správy, v jejímž důsledku správce daně údajně změnil přístup ke stěžovateli (stěžovatelka poukázala mj. na Podmínky pro příslib cílové odměny ze dne 19. 2. 2016, jež vydalo Generální finanční ředitelství). Totéž platí pro další související argumenty např. v bodech 14, 44, 64 a 75 kasační stížnosti, kterými stěžovatelka proplétá ostatní kasační výtky. Jakkoli stěžovatelka mohla tuto polemiku uplatnit již v řízení před městským soudem (všechny namítané skutečnosti byly dávno před vydáním napadeného rozsudku známy), neučinila tak (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

III. B. 2. Doručení dvou výzev u ústního jednání

[29] Během daňové kontroly správce daně stěžovatelce adresoval šest výzev k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Výzvy č. 1 až 4 správce daně doručoval do datové schránky zástupce stěžovatelky (společnosti ČKD PRAHA DIZ). Jde-li o otázku zákonnosti doručení dvou výzev č. 5 a č. 6 k doplnění důkazů ze dne 12. 5. 2016 (s. 7 až 12 kasační stížnosti), NSS předesílá, že v obdobných věcech téže stěžovatelky již rozhodoval. Totožné právní otázky, jako jsou ty, které stěžovatelka vznáší v nynější kasační stížnosti, již vyřešil v rozsudku ze dne 15. 8. 2019, čj. 7 Afs 17/2019 - 52. V právě cit. rozsudku sice šlo o rozhodnutí, že společnost ČKD PRAHA DIZ je nespolehlivým plátcem DPH, avšak celá stížnostní argumentace se točila kolem nyní sporných vad doručování písemností zmocněnci JUDr. K. při ústním jednání dne 12. 5. 2016. V rozsudku 7 Afs 17/2019 NSS dovedl, že správce daně tyto písemnosti doručil v souladu se zákonem. Právní závěry rozsudku 7 Afs 17/2019 pak NSS potvrdil i v rozsudku ze dne 18. 12. 2019, čj. 4 Afs 322/2019 - 76, který se týkal rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Tyto závěry převzal také rozsudek ze dne 27. 1. 2021, čj. 10 Afs 319/2020 - 75, v němž šlo o doručení zajišťovacích příkazů na DPH.

[30] V tomto sporu lze proto stěžovatelku v podrobnostech odkázat na rozsudky 7 Afs 17/2019, 4 Afs 322/2019 a 10 Afs 319/2020. Ústavnost doručení písemností během ústního jednání po dobu, co byla přerušena domovní prohlídka u tehdejšího zástupce stěžovatelky JUDr. K., ostatně posvětil i Ústavní soud. Neměl pochyb o tom, že „stěžovatelka si byla zahájení správního řízení vědoma a nic jí tak nebránilo v tom, aby se se zajišťovacími příkazy seznámila např. nahlédnutím do spisu. To, že tak neučinila, na nastalé fikci doručení ničeho nemění“ (viz usnesení ze dne 19. 9. 2019, sp. zn. I. ÚS 521/17, a to ve věci ústavní stížnosti proti rozsudku ze dne 14. 12. 2016, čj. 2 Afs 243/2016 - 34, který otázku doručování listin JUDr. K. řešil jako tzv. *obiter dictum*).

[31] NSS již nebude počtvrté shrnovat argumentaci, která musí být stěžovatelce z výše uvedených rozhodnutí dobře známa. Jakkoli byla situace při ústním jednání dne

pokračování

12. 5. 2016 specifická, namítané doručování neodporovalo pravidlům pro doručování písemností (§ 39 a § 51 daňového řádu). Domovní prohlídka byla po dobu ústního jednání se správcem daně přerušena. Zmocněnec se ústního jednání účastnil dobrovolně, o čemž svědčí i to, že jej sám „opustil“. Správce daně informoval zmocněnce o povaze doručovaných listin již na počátku ústního jednání. Zmocněnec si postupně listiny procházel a dotazoval se úředních osob na jejich obsah. *„Skutečnost, že zmocněnec následně začal tvrdit, že se správcem daně odmítá jednat a písemnosti odmítá převzít, nemůže na doručení písemností nic změnit. Nelze totiž přijmout výklad, podle kterého by bylo možné následně, tj. po seznámení se s obsahem listiny, odmítnout její doručení. Takto právní úprava koncipována není“* (7 Afs 17/2019, bod 23; 4 Afs 322/2019, bod 24; 10 Afs 319/2020, bod 13).

[32] Pokud soud dovodil, že správce daně JUDr. K. u ústního jednání dne 12. 5. 2016 řádně doručil zajišťovací příkazy, které byly ihned vykonatelné (rozsudek 10 Afs 319/2020), není pochyb, že řádně doručil i nyní sporné výzvy, kterými vyzval stěžovatelku, ať ve lhůtě 15 dnů odstraní pochybnosti ohledně deklarované výše daně z příjmů. Na tom nic nemění rozsah těchto výzev, ani následné zabavení advokátních spisů ve věcech stěžovatelky, jak se snaží navodit stěžovatelka. NSS jen poznamenává, že ani zabavení listin by nevyloučilo možnost na tyto písemnosti reagovat. V takové situaci JUDr. K. nic nebránilo požádat správce daně o opakované zaslání doručovaných písemností „na vědomí“. Stejně tak mohl nahlédnout do daňového spisu, ve kterém veškeré rozhodné listiny byly založeny. Nutno dodat, že správce daně se (veden snahou vyjít zmocněnci vstříc) pokusil JUDr. K. veškeré písemnosti doručené při ústním jednání dne 12. 5. 2016 následně zaslat i poštou. On však odmítl zásilku převzít s odkazem na to, že písemnosti mu mají být zasílány do datové schránky. A nyní v navazujících řízeních namítá, že se s písemnostmi nemohl seznámit.

III. B. 3. Výsledky 117 svědků v období přibližně dvou měsíců

[33] Stěžovatelka považuje za nezákonné, že správce daně v této kauze vyslechl přes 117 svědků v období od března do května 2016, a to na základě dožádání a navíc na různých místech ČR. Má za to, že správce daně jí znemožnil, aby se na „každý jeden jednotlivý výslech“ připravila.

[34] NSS samozřejmě nezpochybňuje, že každý daňový subjekt *má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností*. O provádění svědecké výpovědi musí správce daně včas vyrozumět daňový subjekt, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 96 odst. 5 daňového řádu). Současně daňový řád dává místně příslušnému správci daně možnost dožádat jiného věcně příslušného správce daně *o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec*.

[35] Je nesporné, že správce daně vyslechl v průběhu dvou měsíců přes stovku svědků, řadu z nich prostřednictvím dožádaných správců daně v různých koutech ČR. Správce daně dbal, aby výsledky nařídil v tentýž den u stejného finančního úřadu. Ve čtyřech výjimečných případech (17., 18., 22. a 23. 3. 2016) ovšem nařídil výsledky ve stejný den u jiného finančního úřadu. NSS souhlasí s městským soudem, že správce daně v těchto případech zároveň zajistil, aby nedošlo k časové kolizi mezi výsledky a vzal v úvahu čas

na cestu od prvního k druhému finančnímu úřadu. Správce daně vždy s předstihem vyrozuměl zástupce stěžovatelky, uvedl, v jaké věci bude svědka vyslýchat, a svědka řádně označil. Stěžovatelka se ovšem žádného z provedených výsledků neúčastnila, neomluvila neúčast, nežádala ani o odročení z důvodu nedostatku času na kvalifikovanou přípravu apod. Již samotná tato skutečnost stěžovatelčinu námitku diskvalifikuje.

[36] Správce daně v této věci nepochybil. Stěžovatelka se mohla výsledků svědků účastnit ať již prostřednictvím některého ze zaměstnanců, nebo prostřednictvím zástupce. Stěžovatelce ani jejímu zástupci nikdo nebránil klást svědkům otázky. Byla to stěžovatelka, kdo se rozhodl výsledky ignorovat. Proto je celý komplex námitek týkající se § 96 odst. 5 daňového řádu, resp. § 6 odst. 3 daňového řádu, nedůvodný.

[37] Na tom nic nemění dílčí argument, že v daňovém řízení mohla mít stěžovatelka jen jednoho zmocněnce. Jistě je možné, že tento jediný zmocněnec udělí plnou moc k zastupování daňového subjektu substitučním zástupcům (k tomu viz § 26 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, nebo § 6 odst. 7 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství).

[38] Důvodná není ani výtku vůči dílčímu závěru městského soudu, že rozložení sporných výsledků do více měsíců by prodloužilo daňovou kontrolu. K tomu NSS uvádí, že i pokud by správce daně v počátcích daňové kontroly nepostupoval dostatečně svižně, nelze kritizovat, že posléze zvolil rychlejší a uspořádanější postup. Dlužno uvést, že v počátečních fázích daňové kontroly – natož kontroly tak rozsáhlé, jakou je ta v projednávaném případě – jistě správce daně potřeboval shromáždit a průběžně analyzovat větší množství dat a dokumentů. Různé tempo postupu v průběhu daňové kontroly je proto přirozené.

III. B. 4. Ukončení daňové kontroly

[39] Další výtky zpochybňovaly zákonnost ukončení daňové kontroly, jelikož správce daně stěžovatelce neprodloužil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu o dobu, kterou stěžovatelka požadovala (s. 17 až 19 kasační stížnosti).

[40] Ani tato námitka není důvodná. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně *seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu správce daně na žádost daňového subjektu stanoví *přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění*.

[41] Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (rozsudek ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 - 45, *PD TECHNOLOGIE*, bod 11). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k *seznámení daňového subjektu s podklady*, z nichž bude správce daně vycházet při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu *zabránit účelovému oddalování*

pokračování

projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (rozsudek ze dne 12. 3. 2020, čj. 9 Afs 238/2018 - 39, bod 34). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti.

[42] V projednávané věci stěžovatelka potvrdila, že ji správce daně seznámil s výsledkem kontrolního zjištění dne 2. 7. 2016 (bod 67 kasační stížnosti). V reakci na to stěžovatelka požádala o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění do 30. 8. 2016. Správce daně jí v části vyhověl a lhůtu dle § 88 odst. 3 daňového řádu prodloužil do 2. 8. 2016. Stěžovatelka se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila v podání ze dne 31. 7. 2016. Avšak nepředložila žádné nové návrhy na doplnění dokazování. Správce daně jí pak oznámil, že kontrolní zjištění nezměnil (dne 24. 8. 2016), a následně vyhotovil zprávu o daňové kontrole (dne 8. 9. 2016). Stěžovatelka se pak opakovaně vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole.

[43] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že s ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění (přibližně 700 stran včetně příloh), složitost a rozvětvenost celého případu apod. správce daně jistě mohl stanovit delší lhůtu k vyjádření, resp. prodloužit lhůtu k vyjádření třeba o stěžovatelkou požadovanou dobu, tj. do 30. 8. 2016. Avšak (podobně jako tomu bylo v rozsudku ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019 - 79, bod 85) spor se netýkal jenom dílčích obchodních případů, nýbrž modelu obchodování. Stěžejní skutečnosti byly stěžovatelce dobře známy z předchozích výzev (výzvy ze dne 2. 4. 2015 a ze dne 14. 4. 2015 a dvě výzvy z 10. 12. 2015), resp. stěžovatelce by tyto skutečnosti byly (dobře) známy, pokud by neodmítla výzvy č. 5 a č. 6 ze dne 12. 6. 2016 převzít (body [29] a násl. shora). Lhůta k vyjádření dle § 88 odst. 3 daňového řádu, po jejím prodloužení v celkové délce 31 dnů, byla přiměřená. Stěžovatelka se v této lhůtě mohla řádně seznámit s výsledky kontrolního zjištění a – po vynaložení přiměřeně soustředěného a intenzivního pracovního úsilí – na ně kvalifikovaně reagovat. Na tom nic nemění skutečnost, že v téže lhůtě se stěžovatelka měla vyjádřit k výsledkům kontrolního zjištění daňové kontroly na DPH doměřovanou v souvisejících zdaňovacích obdobích.

[44] Navíc stěžovatelka následně opomněla specifikovat, jak jinak by se proti kontrolním zjištěním bránila. Stěžovatelka mohla návrhy na doplnění skutkových zjištění, které nestihla uplatnit před projednáním zprávy o daňové kontrole, předeštířit eventuálně též v řízení odvolacím. I po ukončení daňové kontroly tedy měla možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení. Argument, že na této smyšlené procesní chybě již „padá“ celé další řízení, je krátkozraký. Procesní záruky stanovené daňovým řádem nejsou samoúčelné, ale naopak mají přispívat k řádnému procesu a spravedlivé ochraně práv adresátů veřejné správy (bod [41] shora). V důsledku neprodloužení lhůty k vyjádření ke kontrolním závěrům v požadovaném rozsahu stěžovatelka neztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Správce daně nijak neporušil § 6 odst. 3 daňového řádu, naopak – jak se ukázalo později – správně předvídal, že stěžovatelka jen účelově protahovala daňovou kontrolu.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. listopadu 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu