



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Pospíšila a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **REVLEX Zlín s. r. o.**, se sídlem Sokolská 424, Zlín, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č.j. 15796/12-1302-704326,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 31. 12. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 10. 2012, č.j. 15796/12/1302-704326 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 12. 2010, č.j. 257463/10/303918705310, ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období červenec 2009 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v řešeném případě.

[3] Žalobce podal dvakrát, a to dne 24. 7. 2013 a dne 21. 3. 2014, návrh Nejvyššímu správnímu soudu dle § 174a zákona č. 6/2002 Sb., o soudech a soudcích, ve znění pozdějších předpisů, aby určil lhůtu pro provedení procesního úkonu – rozhodnutí o podané žalobě. Nejvyšší správní soud svými usneseními ze dne 7. 8. 2013, č.j. Aprk 47/2013 – 13, a ze dne 11. 4. 2014, č.j. Aprk 17/2014 – 10, oba návrhy zamítl.

[4] Předmětem správního řízení bylo přezkoumání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty žalobce za období červenec 2009, kterýžto podniká v oblasti obchodu s motorovými vozidly, po kterém vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů v přiznání uvedených. V průběhu vytýkacího řízení prověřoval správce daně transakce uskutečněné daňovým subjektem týkající se vývozu dámské obuvi, a to různými důkazními prostředky. Závěrem vytýkacího řízení bylo zjištění, že obchodní transakce deklarované žalobcem nejsou uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek, postrádají ekonomický smysl a jejich hlavním cílem je získat zneužívajícím způsobem daňové zvýhodnění (odpočet DPH), v čemž je spatřováno správcem daně zneužití daňového práva a to zneužitím principu neutrality DPH. K tomuto jednání mělo dojít prostřednictvím tzv. karuselových obchodů s výsledným vývozem zboží mimo území Evropské unie, a to konkrétně do Sýrie. Na základě těchto zjištění pak bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí snižující nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty o částku 4.201.614 Kč, které bylo potvrzeno napadeným rozhodnutím.

II. Obsah žaloby

[5] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a za tímto účelem vymezuje dva druhy žalobních námitek, a to procesněprávní a hmotněprávní.

II.1. Procesněprávní žalobní námitka – zkrácení na právu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a navrhnout provádění důkazů

[6] Žalobce vidí jako spornou tu část řízení, kdy dne 5. 10. 2012 podal žádost o prodloužení lhůty k vyjádření k seznámení žalovaného ze dne 16. 8. 2012, č.j. 12312/12-1302-704326, do 20. 10. 2012 z důvodu, že protokol ze dne 8. 8. 2012 č.j. 374138/12/001934109558 neobsahuje přílohu č. 2 „čestné prohlášení DO.RE.MI s.r.o.“ z dožádání č.j. 293519/11/303936703312.

[7] Žalobce pak dne 22. 10. 2012 odpověděl na seznámení žalovaného ze dne 16. 8. 2012, č.j. 12312/12/1302-704326, s tím, že jelikož den 20. 10. 2012 připadl na sobotu, tak tímto podáním dodržel lhůtu, o jejíž prodloužení žádal. V tomto podání pak požaduje výslech paní R. T. a namítá svou nepřítomnost u výslechu paní T. P. a vymezuje okruh otázek, které by svědkyni položil, kdyby u výslechu byl přítomen, a dále upozorňuje na rozporuplnost výpovědi této svědkyně.

[8] Dne 29. 10. 2012 pak obdržel žalobce rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2012, č.j. 15795/12-1302-704326, kterým byla žádost o prodloužení lhůty k vyjádření ze dne 5. 10. 2012 (viz bod [6] tohoto rozsudku) zamítnuta. V této souvislosti odkazuje žalobce na ustanovení § 36 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) s tvrzením, že lhůta k odpovědi na seznámení žalovaného ze dne 16. 8. 2012, č.j. 12312/12/1302-704326, skončila doručením rozhodnutí o jejím neprodloužení, a to tedy ke dni 29. 10. 2012. Podání učiněné dne 22. 10. 2012 (viz bod [7] tohoto rozsudku) tedy bylo učiněno včas.

[9] Dne 29. 10. 2012 pak ale žalobce obdržel také meritorní napadené rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí. Žalovaný pak sdělil žalobci, že jeho podání učiněné dne 22. 10. 2012 (viz bod [7] tohoto rozsudku) bylo podáno po uplynutí lhůt a navíc bylo podáno po vydání rozhodnutí ve věci samé, kterým bylo odvolací řízení ukončeno a tudíž, že toto podání nemohlo být v odvolacím řízení zohledněno.

[10] Žalobce se uvedeným postupem žalovaného cítí být zkrácen na svém právu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům a navrhnout provedení dalších důkazních prostředků ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. V tomto počínání žalovaného spatřuje důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

II.II. Procesněprávní žalobní námitka – neumožnění žalobci být přítomen výslechu svědkyně

[11] Ze seznámení žalovaného ze dne 16. 8. 2012, č.j. 12312/12/1302-704326, a z napadeného rozhodnutí je dle žalobce patrné, že i přes doloženou pracovní neschopnost zástupce žalobce byla vyslechnuta paní T. P. přesto, že zástupce žalobce výslovně požadoval se osobně výslechu zúčastnit. Žalobce zdůrazňuje, že žalovaný jednou výslech již předtím odročil, a to právě z důvodu doložené pracovní neschopnosti zástupce žalobce. Žalobce tedy nebyl přítomen výslechu svědkyně T. P. a nemohl ji klást otázky. Žalovaný pak dále bez odůvodnění neprovedl výslech paní R. T., ačkoliv to žalobce požadoval.

[12] Dle žalobce nedává vůbec smysl, proč první žádosti o odročení svědecké výpovědi žalovaný vyhověl a druhé žádosti již nikoliv přesto, že se jednalo o jednu trvalou (a řádně doloženou) pracovní neschopnost zástupce žalobce. Dle žalobce je právem, nikoliv povinností, účastnit se výslechu svědka, ale toto právo musí být žalobci umožněno a nesmí být na něm zkrácen. Z toho plyne závěr, že žalobce byl zkrácen na svém právu ve smyslu ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu být přítomen výslechu svědka, paní T. P., a klást ji otázky a z tohoto důvodu je nutné napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost zrušit.

II.III. Hmotněprávní žalobní námitka – neprokázání zneužití práva žalobcem

[13] Žalobce se neztotožňuje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, že se žalovanému podařilo nadevší pochybnost prokázat v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, že příjemce plnění, v řešeném případě žalobce, věděl nebo měl/musel vědět o tom, že společnosti LAKO Plus s.r.o. a Q-CARS s.r.o. [pozn. krajského soudu – společnosti účastníci se řetězce karuselových obchodů] se dopustily podvodu a neodvedly daň z přidané hodnoty na výstupu, jejíž odpočet na vstupu požaduje žalobce uznat po žalovaném.

[14] V tomto ohledu odkazuje na rozsudky Soudního dvora EU a to konkrétně ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11 (G. T.), ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-273/11 (M.-G. K.) a ze dne 21. 6. 2012, ve věcech C-80/11 a C-142/11 (M. a P. D.) a shrnuje, že nárok na odpočet daně lze odmítnout, pokud daňový orgán nadevší pochybnost prokáže, že příjemce plnění věděl nebo měl/musel vědět, že předcházející plnění bylo součástí podvodu spáchaného hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. To se v řešené kauze žalovanému dle žalobce prokázat nepodařilo i z toho důvodu, že svědecké výpovědi provedené žalovaným jsou vadné.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 6. 3. 2013, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a vymezil se následovně k jednotlivým žalobním bodům.

III.I. K procesněprávní žalobní námitce – zkrácení na právu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a navrhnout provádění důkazů

[16] Žalovaný nesouhlasí s žalobcem v tom smyslu, že byl rozhodnutím o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření ze dne 19. 10. 2012 zkrácen na svých právech. Vyjádření žalobce dle žalovaného bylo podáno po stanovené lhůtě a zároveň již po ukončení odvolacího řízení.

[17] Žalovaný však upozorňuje především na fakt, že opakovaně vyšel žalobci vstříc, když jeho žádostem o prodloužení lhůty 2x vyhověl. Poslední žádost byla žalovaným zamítnuta a to především z toho důvodu, že přílohu č. 2 „čestné prohlášení DO.RE.MI s.r.o.“ z dožádání č.j. 293519/11/303936703312, z důvodu které bylo žalobcem požadováno prodloužení lhůty, měl žalobce v době podání předmětné žádosti prokazatelně již k dispozici, protože v rámci nahlížení do spisu si dne 9. 3. 2012 pořídil fotodokumentaci tohoto dokumentu, jak je patrné z protokolu č.j. 3823/12-1302-704326.

[18] Žalovaný tedy míní, že vzhledem k tomu, že lhůta pro vyjádření byla opakovaně na žádost žalobce prodloužena, další neopodstatněná žádost se jeví jako účelově podaná z důvodu činění obstrukcí k vydání rozhodnutí o odvolání. Opakované omlouvání se z jednání

jeví prvky obstrukčního jednání a mohlo by vést k nepřiměřeným průtahům v řízení na základě jednání či spíše nečinnosti daňového subjektu, kdy při stejném jednání by správci daně byla namítána nečinnost. Žalovaný postupoval správně, a to i vzhledem k rovnému přístupu k daňovým subjektům.

III.II. K procesněprávní žalobní námitce – neumožnění žalobci být přítomen výsledku svědkyně

[19] Žalovaný sděluje, že výslech svědka, paní T. P., byl proveden v rámci doplněného odvolacího řízení na základě námitky žalobce ze dne 9. 5. 2012, č.j. 7272/12, za účelem opětovného ověření obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností DO.RE.MI. s.r.o., která měla být výrobcem obuvi. Jednalo se o opakovanou svědeckou výpověď, která byla již jednou uskutečněna, a to dne 17. 8. 2011. Z důvodu již jednou doložené pracovní neschopnosti žalobce byl termín výsledku odložen oproti původnímu termínu. O novém termínu byl žalobce řádně vyrozuměn. Svědecká výpověď tedy byla dne 8. 8. 2012 provedena bez přítomnosti zástupce žalobce.

[20] Opakované omlouvání se z účasti na výpovědi se jeví jako účelové, a to i vzhledem k tomu, že žalobce mohl zajistit účast na jednání jinou osobou než zástupcem, který doložil pracovní neschopnost. Žalovaný postupoval vzhledem k povinnosti zachovávat rovný přístup k daňovým subjektům správně, když provedl svědeckou výpověď i bez přítomnosti zástupce žalobce.

[21] Žalovaný zdůrazňuje, že považuje svědeckou výpověď paní T. P., zaměstnankyně a obchodní manažerky společnosti DO.RE.MI. s.r.o., za dostatečnou k prokázání, zda skutečně došlo k obchodní spolupráci mezi daňovými subjekty či nikoliv. Výslech jednoznačně prokázal, že předmětná společnost s žalobcem nikdy nespolupracovala a obor činnosti v obchodním rejstříku („výroba a oprava obuvi, brašnářského a sedlářského zboží“) byl podvodně zapsán panem J. F. na základě předložené zfalšované plné moci, za což na něj bylo podáno trestní oznámení. Další výslech paní T. P. či výsledky dalších osob se tak jeví jako neopodstatněné.

III.III. K hmotněprávní žalobní námitce – neprokázání zneužití práva žalobcem

[22] Žalovaný konstatuje, že pokud se žalobce odkazuje na nenaplnění podmínek vymezených judikaturou Soudního dvora EU, tak tak činí poněkud neúplně, poněvadž Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 (Axel Kittel) [pozn. krajského soudu – zde zřejmě překlep v označení rozsudku, když žalovaný označil rozsudek jako C-354/03 (tento je ve věci Optigen)], konstatuje, že nárok na odpočet lze přiznat toliko zúčastněné osobě, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím. V daném případě se však nadevší pochybnost právě obchodní případ vyvinul tak, že ze všech podaných objektivních kritérií lze učinit s přihlédnutím k tomu, jak obezřetným a profesionálním obchodníkem (s ohledem na objemy a komoditu) musel žalobce být, jediný závěr, a to, že dokonce žalobce vědomě zneužil systém a neutralitu DPH.

[23] Žalovaný pak zcela odkazuje na napadené rozhodnutí a zdůrazňuje, že žalobce svými obchodními transakcemi, které nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek a postrádaly ekonomický smysl, dopustil zneužití subjektivního i objektivního kritéria testu zneužití práva (jak vyplývá z rozhodnutí Soudního dvora EU). Žalovaný nezpochybňuje, že došlo k realizaci obchodních případů žalobce způsobem jím deklarovaným, nicméně tyto nemají jiného vysvětlení než to, že se žalobce (neboť měl vědět a věděl) minimálně vědomě (byť nedbale) účastnil obchodních případů, jejich primárním cílem bylo zneužití neutrality DPH. Žalovaný na základě výše uvedeného zdůvodnění trvá na správnosti a zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[24] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[25] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[26] Krajský soud se nejdříve zabýval samotným meritem věci, tedy především posouzením hmotněprávní žalobní námitky a s ní související zákonností napadeného i prvostupňového rozhodnutí a poté se zabýval procesněprávními námitkami žalobce.

IV.I. Posouzení hmotněprávní námitky krajským soudem

[27] Krajský soud nejprve zkoumal, jestli žalovaný v napadeném rozhodnutí správně aplikoval závěry vycházející z judikatury Soudního dvora EU, které se týkají výkladu jednotlivých ustanovení dotčených předpisů evropského práva (zejména Šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 a tzv. Recastu Šesté směrnice, tedy Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty) a s nimi související aplikací zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a daňového řádu.

[28] Krajský soud úvodem připomíná rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02 (Halifax), ve kterém bylo judikováno, že „šestá směrnice musí být vykládána v

tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“ Tento závěr byl také opakovaně potvrzen rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č.j. 2 Afs 178/2005 – 64).

[29] Na základě výše uvedeného tedy krajský soud zkoumal, jestli žalovaný řádně na základě objektivních okolností prokázal, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Po důkladném studiu předložené spisové dokumentace krajský soud shledává, že se žalovanému podařilo bez jakýchkoliv možných pochybností a s nadstandardní pečlivostí doložit zneužití daňového práva žalobcem, a to na základě na sebe navazujících důkazních prostředků, jak jsou shrnuty na stranách 3 a 4 napadeného rozhodnutí. Tyto důkazní prostředky jako souvislý celek dokládají, že obchodní transakce ukončené vývozem předmětného zboží (dámské obuvi) do Sýrie nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek s cílem dosažení zisku, ale hlavním (a vlastně v důsledku jediným) účelem bylo pouze formální vytvoření a splnění podmínek vyplývajících z právních předpisů pro získání nároku na odpočet DPH.

[30] S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č.j. 5 Afs 75/2011 – 57, ve kterém: „*Právní řád nemůže poskytovat ochranu zneužívajícím praktikám, jež nejsou uskutečněny v rámci obvyklých obchodních transakcí, a to ani tehdy, pokud je činnost daňového subjektu v souladu se striktním formalistickým výkladem příslušných předpisů daňového práva.*“ a také s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2008, č.j. 5 Afs 61/2008 – 80, kde: „*Pokud ze všech okolností uzavření kupní smlouvy na dodání zboží vyplývá, že jejím jediným účelem a zároveň i výsledkem je – i přes formální dodržení podmínek vyplývajících ze zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty – pouze získání nadměrného odpočtu (§ 19 odst. 1 citovaného zákona), přitom takové jednání postrádá jakýkoli ekonomický smysl, nelze toto jednání kvalifikovat jinak než zneužití objektivního daňového práva a pro daňové účely k němu nelze přihlížet*“ má zdejší soud za jednoznačné, že žalobcovo jednání tak, jak bylo důsledně prokázáno žalovaným, nelze hodnotit jinak, než zneužití objektivního daňového práva, a jako takové si nezasluhuje zvláštní ochrany.

[31] Nicméně krajský soud se musel také zabírat druhým kritériem zneužití daňového práva, a to je subjektivní kritérium na straně žalobce, tedy, že žalobce, v souladu s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 (Axel Kittel), a v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č.j. 9 Afs 111/2009 – 274, věděl či s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mohl vědět, že jeho jednání v důsledku směřuje pouze k získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[32] Krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou konstatuje, že „zda mohl vědět“ znamená, že existovala určitá skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, že by daňový subjekt o podvodném jednání nevěděl, a že byl tak s možností existence podvodného jednání alespoň srozuměn. „Zda měl vědět“ pak znamená, že daňový subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila podvodné jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání. Nárok na odpočet daně je pak chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

[33] Z předložené spisové dokumentace jednoznačně vyplývá, že v daném obchodním případě byl daňový subjekt aktivním a podstatným účastníkem celé transakce, počínal si při obchodování značně nestandardně a nepochopitelně riskantně (např. obchodování v milionových částkách v hotovosti s prodejcem ze Sýrie, kterého de facto neznal a komunikaci s ním zajišťoval pouze přes prostředníka z cizí země, kterého znal pouze křestním jménem), nadto uváděl v rámci správního řízení různé verze svého jednání, svá tvrzení nebyl schopen prokázat a mnohá z nich jsou v rozporu s objektivními důkazy opatřenými žalovaným.

[34] Krajský soud připomíná, že od žalobce se předpokládá, že přijme opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a bude obezřetný při sjednávání obchodních kontraktů, aby nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2009, č.j. 2 Afs 46/2008 – 175 (který byl potvrzen usnesením Ústavního soudu ze dne 19. 11. 2009, sp.zn. III. ÚS 1061/09), kde kasační soud konstatuje, že závěry Soudního dvora EU „*neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ zdejší soud shledává, že žalovanému se, jak vyplývá ze spisové dokumentace, podařilo objektivně prokázat, že žalobce věděl (či alespoň vědět mohl) o tom, že jeho jednání slouží pouze k zisku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Na základě výše uvedeného pak zdejší soud konstatuje, že bylo naplněno i tzv. subjektivní kritérium pro zneužití daňového práva.

[35] Krajský soud tedy konstatuje, že ačkoliv žalobce vykazoval hospodářskou činnost na základě deklarovaných plnění, byla žalovaným jednoznačně prokázána existence zneužití objektivního daňového práva, o čemž svědčí jak objektivní, tak i subjektivní kritéria stanovená v ustálené evropské i tuzemské judikatuře. Žalovaný proto oprávněně odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím období.

IV.II. Posouzení procesněprávních námitek krajským soudem

[36] Krajský soud úvodem připomíná právní názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 28. 8. 2007, č.j. 6 Ads 87/2006 – 36 [zveřejněn ve sbírce rozhodnutí č. 1389/2007 Sb. NSS]), kde bylo judikováno: „*správní soud může výjimečně slevit z nároků na dodržení požadavků § 68 odst. 3 s.ř.s., nalezne-li ve správním spisu dostatečnou oporu pro úvahu, že je rozhodnutí správního orgánu po právní i skutkové stránce v souladu se zákonem.*“ Respektujíc také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č.j. 7 Afs 1/2010 – 53 („*tento postup je však namísto pouze v případech, kdy správní spis dává prima facie jednoznačnou odpověď na otázky týkající se skutkového stavu věci. Poskytuje-li totiž správní soud ochranu veřejným subjektivním právům přezkumem správního rozhodnutí, činí tak i posouzením jeho odůvodnění*“) krajský soud shledává, že stejné závěry lze podle něj aplikovat také na daňové řízení (za dodržení požadavků v rozsudcích uvedených), a po důkladném studiu spisové dokumentace, a jak shrnul v části IV.I. tohoto rozhodnutí, je, dle jeho názoru, jednoznačné, že napadené rozhodnutí žalovaného i prvostupňového orgánu je po právní i skutkové stránce zcela v souladu s evropským i vnitrostátním právem i judikaturou. Krajský soud však musel zkoumat námitky žalobce, jestli deklarované procesní pochybení žalovaného mělo takovou intenzitu, aby způsobilo nezákonnost či nepřezkoumatelnost celého napadeného rozhodnutí.

[37] K procesněprávní žalobní námitce – zkrácení na právu žalobce vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a navrhnout provádění důkazů – krajský soud uvádí, že lze přisvědčit argumentům žalobce, že vydání rozhodnutí ze dne 19. 10. 2012, č.j. 15795/12-1302-704326 (doručeno žalobci dne 29. 10. 2012), kterým byla zamítnuta žalobcová žádost o prodloužení lhůty, společně v jeden den s napadeným rozhodnutím, bylo předčasné, jelikož, jak žalobce správně uvádí, lhůta pro podání jeho vyjádření uběhla až 29. 10. 2012. Nicméně krajský soud na tomto místě musí připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2008, č.j. 5 As 44/2007 – 93, kde: „*základním předpokladem efektivního správního řízení je vzájemná součinnost a spolupráce správních orgánů a účastníků řízení. Právě ve smyslu tohoto základního principu je nutno vidět a hodnotit konkrétní počínání účastníků řízení. Rovněž v tomto směru je nutno spatřovat praktické naplnění smluvního pojetí státu, představujícího konsensuální odraz přesvědčení občanů o nutnosti existence této instituce k ochraně základních práv a svobod. Ve svých důsledcích by se totiž tento základní vzorec právních vztahů jevil jako zcela neefektivní, pakliže by v praxi bylo připuštěno zneužívání procesních institutů k obcházení a k cíleným obstrukcím, v konečném výsledku znemožňujícím faktické působení práva.*“

[38] Krajský soud s ohledem na výše uvedené a po studiu spisové dokumentace musí dát za pravdu žalovanému, že tento učinil vše pro to, aby se žalobce mohl v předmětném daňovém řízení ke zjištěným skutečnostem vyjádřit a poskytl mu k tomu dostatečný prostor v délce trvání téměř 9 měsíců poté, kdy mu na jeho žádost 2x prodlužoval předmětnou lhůtu k vyjádření (první výzva žalovaného v této věci je datována k 20. 1. 2012). Nadto, jak je patrné z přípisu žalobce ze dne 22. 10. 2012, tak tento se domáhá výhradně provádění důkazů, kterými se již žalovaný zabýval, případně se domáhal listin, které měl již prokazatelně k dispozici. Ze spisové dokumentace je více než zřejmé, že pravděpodobným hlavním cílem žalobce není skutečně objektivní zjištění skutkového stavu, ale při vědomí toho, že by dne

31. 12. 2012 uběhla prekluzivní lhůta k vyměření daně, pouze činit takové cílené obstrukční jednání, které by v konečném výsledku znemožnilo faktické působení práva. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č.j. 2 Afs 35/2009 – 91 [pozn. krajského soudu – později zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp.zn. I. ÚS 2082/2009, avšak z jiných důvodů, než na které je krajským soudem odkazováno]: „*při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé.*“ Právě tyto zřejmé obstrukce žalobce jako daňového subjektu jsou v řešeném případě více než patrné.

[39] Námitka uvedená žalobcem v jeho podání ze dne 22. 10. 2012 pak také úzce souvisí s jeho druhým žalobním bodem, kterým je neumožnění žalobci být přítomen výsledku svědkyně, paní T. P.

[40] Krajský soud krátce shrne skutkový stav. Zástupce žalobce podáním ze dne 29. 6. 2012 zastal Finančnímu úřadu pro Prahu 1 (dožádaný finanční úřad pro výslech svědkyně) žádost o odročení svědecké výpovědi na pozdější termín a doložil doklad o pracovní neschopnosti. Dožádaný finanční úřad tomuto vyhověl a stanovil nový termín na 8. 8. 2012. Podáním ze dne 17. 7. 2012 zástupce žalobce zaslal dožádanému finančnímu úřadu opětovnou žádost o odročení svědecké výpovědi na pozdější termín a doložil doklad o pracovní neschopnosti doplněný o lékařské záznamy. Této žádosti dožádaný finanční úřad nevyhověl a dne 8. 8. 2012 vyslechnul paní T.P.

[41] Ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu stanoví: „*Daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*“

[42] Krajský soud shledává, že žalovaný řádně vyrozuměl žalobce o konání opakované svědecké výpovědi, která se konala již jednou, a to dne 17. 8. 2011, a měla se opakovat na námitku žalobce. Její termín byl nejprve stanoven na 10. 7. 2012 a poté na žádost zástupce žalobce přeložen na 8. 8. 2012. Opakované žádosti zástupce žalobce na další odklad pak již nebylo žalovaným vyhověno. Toto objektivní shrnutí skutkového stavu dává, po jeho zhodnocení ve všech souvislostech řešeného případu, za pravdu žalovanému v tom ohledu, že 1.) opakované omlouvání se z účasti na výpovědi se jeví jako účelové (nikoliv z pohledu zástupce žalobce, který řádně doložil pracovní neschopnost, ale z pohledu samotného žalobce – společnosti REVLEX Zlín s.r.o.), a to i vzhledem k tomu, že žalobce mohl zajistit účast na jednání jinou osobou než zástupcem, který řádně a bezpochyby doložil pracovní neschopnost a za 2.) okruh navržených otázek žalobcem v podání ze dne 22. 10. 2012 by nepřinesl do výsledku svědkyně žádné další relevantní skutkové okolnosti, které by mohly změnit hmotněprávní posouzení celé kauzy. Krajský soud nadto shledává, že po studiu protokolu o výsledku svědkyně T. P. ze dne 8. 8. 2012, č.j. 374138/12/001934109558, neshledává žádné okolnosti, které by mohly způsobit nezákonnost tohoto důkazního prostředku.

[43] Krajský soud však musí pro úplnost a při vědomí existence své plné jurisdikce také konstatovat, že i v případě, kdyby celou předmětnou výpověď svědkyně T. P. ze dne 8. 8. 2012 prohlásil za nezákonnou a nezpůsobilou k prokázání skutkového stavu v předmětném řízení (což však nečiní), nemohla by tato okolnost jakkoliv změnit jeho závěry uvedené v bodech [35] a [36] tohoto rozhodnutí, jelikož ostatní objektivní skutečnosti uvedené žalovaným, jednoznačně a nadevší pochybnost prokazují zneužití daňového práva žalobcem způsobem, který byl uveden výše.

[44] Krajský soud konstatuje, že žalobcovy procesní žalobní námitky i celý jeho postup v odvolacím daňovém řízení způsobuje důvodné pochybnosti o jeho možném obstrukčním jednání s cílem docílit stavu, kdy právo z důvodu propadnutí prekluzivní lhůty nebude moci býti vymáháno. Jak judikoval Nejvyšší soud dne 25. 10. 2012, sp.zn. 21 Nd 299/2012: *„Procesní obstrukce jsou zneužitím procesních práv (negují efektivní působení práva) a nepožívají žádnou právní ochranu.“* I z tohoto důvodu zdejší soud nemohl přiknout ochranu žalobci tak, jak ji požadoval ve svých procesněprávních námitkách. Zdejší soud na tomto místě také připomíná trefný doktrinální názor, že *„Lze tak shrnout, že dnes již daňový spor není o procesním chytračení tak, jak tomu bylo dřív. To zejména z důvodu, že daňový subjekt má dnes již jen malou šanci, jak dosáhnout zániku práva vyměřit daň, kdy právě tato skutečnost dříve bývala jádrem procesních vítězství.“* (srov. Lichnovský, Ondřej. *Zásadní pochybení při daňové kontrole*. Daň a právo v praxi. Wolters Kluwer: 22. 11. 2012), nicméně dle přesvědčení krajského soudu se přesně o toto žalobce v daňovém řízení pokoušel.

[45] Na základě výše uvedeného krajský soud uzavírá, že deklarované procesní pochybení žalovaného nemohlo způsobit nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí jako celku a žalobní námitky žalobce tak shledal nedůvodnými.

[46] Konečně krajský soud uzavírá, že právo lze chápat jako technické normy, jejichž dodržování společnost vynucuje. Právo však je třeba také chápat jako kulturní sílu, jejíž funkcí je definovat normy a struktury sociálního chování. Cílem práva je normy objasňovat a propojovat. (srov. Timasheff, Nicholas S. *“What is ‘Sociology of Law’?”* 1937. *American Journal of Sociology* 43(2): 225–235. s. 226). Z toho plyne, že soud svým rozhodováním v rámci právního diskursu mění společenské kulturní normy a sociální chování jednotlivců i celých skupin. Soud nemůže poskytovat ochranu takovému jednání, které je sice po formální stránce zcela v souladu se zákonem, ale obchází jeho podstatu, duch a obecně míří proti spravedlnosti, která je jeho primárním cílem. V těchto intencích zdejší soud rozhodl v řešeném případě.

V. Shrnutí a náklady řízení

[47] S ohledem na vše shora uvedené dospěl zdejší soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

[48] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. září 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu