



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **REVLEX Zlín s. r. o.**, se sídlem Sokolská 424, Zlín, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou, se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 1/2013 – 95,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15796/12-1302-704326 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 16. 12. 2010, č. j. 257463/10/303918705310, kterým byla dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), vyměřena žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši nadměrného odpočtu 251963 Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí finanční ředitelství popsalo, že žalobce v daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.453.577 Kč, avšak finanční úřad snížil uplatněný nárok na odpočet daně, tudíž vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu. Správce daně zjistil, že v řetězci dodavatelů předmětné obuvi byla prvním článkem společnost LAKO plus s.r.o.

v likvidaci (nekontaktní společnost zastupovaná J. F.), která dodala zboží společnosti REAL MASTER s. r. o. a ten dodavateli žalobce společnosti Q-Cars s.r.o., kdy každá z těchto společností při realizaci těchto transakcí vykazovala minimální daňovou povinnost. Dále bylo zjištěno, že došlo k faktickému předání zboží a jeho následnému vývozu, přesto však správce dospěl závěru, že uskutečnění předmětných transakcí neproběhlo v rámci obvyklých obchodních podmínek, tudíž se jednalo o zneužití práva za účelem získat daňové zvýhodnění a proto správce daně neuznal odpočet DPH.

[2] Správce daně popsal, že předmětná obuv byla před vývozem přeprodávána v tuzemsku v řetězci firem, které se běžně obchodem s obuví nezabývají, na začátku nákupního řetězce je zcela nedůvěryhodný a nekontaktní subjekt, který byl detekován na počátku obdobného řetězového obchodu se sklem ukončeného vývozem zboží do Libye. Není znám výrobce ani značka zboží, v rámci tuzemského řetězce dodavatelů jsou sjednány neobvykle dlouhé lhůty splatnosti, ačkoli tomu hospodářská situace subjektů neodpovídá. V dodavatelském řetězci nebylo uplatňováno žádné zajištění rizika pro případ nezaplacení faktur. Teprve postupně půl roku po splatnosti došlo k částečné úhradě zboží, aniž by bylo přistoupeno k vymáhání pohledávek. Bankovní úhrady přeposílané v řetězci jsou na konci ihned v hotovosti vybírány. Žalobce vývoz zboží do Sýrie žádným způsobem nezajistil, nadto přistoupil k jeho provedení i přesto, že nebyla uhrazena předchozí dodávka. Platby od odběratele ze Sýrie žalobce dokládá jako hotovostní v korunách českých a na českém území, bez stvrzenky, předané neidentifikovanou osobou, přičemž platby jsou doloženy jako realizované ve více než pěti desítkách jednotlivých úhrad do limitu 15000 EUR. První deklarované úhrady začínají až půl roku po vývozu a po splatnosti faktur. Správce daně rovněž poukázal na to, že na zahraniční dodávku v řádu desítek milionů Kč nebyla uzavřena písemná smlouva, rovněž neexistují ani jiné písemnosti běžné v dodavatelsko-odběratelských vztazích. Celý obchodní případ byl založen pouze na důvěře, a to jak v řetězci tuzemských firem, tak i při vývozu do Sýrie, a to zvláště když je vývoz do této země považován za velké riziko. Popis obchodní transakce podle závěru správce daně neodpovídá syrským podmínkám dovozu. Zahraniční odběratel je identifikován pouze jménem, adresa odběratele uvedená na písemnostech k první dodávce neodpovídá zjištěnému místopisu, nadto je neznámý v obchodních kruzích v Damašku. Správce daně ani nezjistil, že by do free zóny Adra v roce 2009 bylo z České republiky dovezeno zboží zařaditelné pod položku obuv. V neposlední řadě správce daně poukázal na to, že samotný žalobce v průběhu daňového řízení uváděl zcela odlišné verze obchodního případu.

[3] Finanční ředitelství zdůraznilo, že při praktickém uplatňování zákona o DPH je nutné zohlednit princip (zásadu) zneužití práva, jak ostatně dovodil i Soudní dvůr Evropské unie, přičemž je nutné projít tzv. testem zneužití. Jeho kritéria spočívají v porovnání transakce s ostatními podobnými transakcemi a v posouzení právních, hospodářských a personálních vztahů v řetězci. Posledně zmiňovaná subjektivní kritéria lze naplnit i prokazováním, že plátce daně věděl nebo vědět mohl, že je součástí podvodu. Za nezákonnou daňovou optimalizaci přitom finanční ředitelství považuje i tzv. řetězové obchody, jejichž cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu; za řetězec lze považovat situaci, kdy se na vylákání výhody na dani podílí více než dva plátcí v řetězci za sebou, kdy předmětem obchodování je zboží nízké hodnoty, které je postupně v řetězci nadceněno (nadhodnoceno), kdy jeden z článků řetězce neodvede daň z přidané hodnoty a poslední z článků řetězce poté legálně uplatňuje nárok na odpočet daně na

pokračování

vstupu (v souvislosti s vývozem zboží do třetí země), kdy z běžného pohledu je tento obchod nepochopitelný.

[4] Ze spisového materiálu finančnímu ředitelství vyplývá, že žalobce pořídil předmětné zboží, které následně fyzicky vyvezl z území České republiky. Nebylo přitom zjištěno, že by došlo k disimulaci právních úkonů. Avšak správce daně prokázal pochybnosti o zneužití zákona o DPH, neboť zjistil podvodné jednání, přičemž příslušné indicie popsal ve své zprávě. Finanční ředitelství následně popsalo, jakým způsobem dávalo žalobci prostor k vyjádření se k získaným podkladům a jak akceptovalo jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se k těmto skutečnostem. Finanční ředitelství zdůraznilo, že nemohlo žalobci poskytnout k nahlédnutí přílohu písemnosti č. j. 309919/11, týkající se odpovědi Generálního ředitelství cel, neboť obsahuje seznam vývozců včetně jejich přesné identifikace, kdy jejím zveřejněním by došlo k ohrožení zájmů těchto subjektů. Z těchto vývozců byli vybráni 3, kteří poskytli informace o vývozu zboží do Sýrie; v omezeném rozsahu byly tyto informace rovněž přerazeny z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu, avšak žalobce do nich nenahlédl.

[5] Z důvodu námitek žalobce bylo odvolací řízení doplněno o opakované ústní jednání se společností DO.RE.MI s.r.o. (deklarovaný výrobce zboží), o čemž byl žalobce řádně informován. Žalobce následně požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, protože Finanční úřad pro Prahu 1 provedl dne 8. 8. 2012 výslech svědkyně paní T. P., kterému nebyl zástupce žalobce přítomen z důvodu doložené pracovní neschopnosti. Dne 4. 9. 2012 proto bylo vydáno rozhodnutí, kterým bylo vyhověno žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, a to o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Žalobce byl rovněž s výpovědí paní P. seznámen. Dne 12. 9. 2012 žalobce opět požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž finanční ředitelství vyhovělo. Poslední den prodloužené lhůty žalobce opakovaně žádal o prodloužení lhůty s odůvodněním, že přílohou rozhodnutí o prodloužení lhůty nebylo „Čestné prohlášení DO. RE. MI“. Této žádosti však nebylo vyhověno, protože tuto přílohu měl žalobce již k dispozici na základě předchozího nahlížení do spisu.

[6] Finanční ředitelství dále obsáhle popsalo důkazy, které získalo v průběhu odvolacího řízení. Zjistilo, že jménem údajného výrobce společnosti DO.RE.MI. ve vztahu k Okresní hospodářské komoře Zlín jednal pan J. F., který se ve sledovaném obchodním případě vyskytuje na počátku řetězce firem „přeprodávajících“ obuv před jejím vývozem. Bylo přitom zjištěno, že žalobce údajného výrobce obuvi znal, nebylo proto dle finančního ředitelství nutné, aby žalobce kupoval předmětnou obuv „přes řetězec“ dalších subjektů, zvláště když se jednalo o nekvalifikované subjekty. Společnost PLAI s.r.o., která se podílela na tomto řetězci, je přitom nekontaktní. Z odpovědi společnosti DO.RE.MI s.r.o. nadto vyplývá, že ta žádnou obuv nevyrobila, k osobě pana F. uvedla, že ten na základě zfalšované plné moci jejím jménem v minulosti vystupoval, proto na něj podala trestní oznámení. Pan F. neoprávněně rozšířil obor činnosti této společnosti na „Výrobu a opravy obuvi, brašnářského a sedlářského zboží“, avšak tento obor byl následně po 6 dnech zrušen usnesením živnostenského úřadu. Společnost DO.RE.MI s. r. o. proto nemohla podle závěru finančního ředitelství předmětnou obuv vyrobit. Tyto závěry vyplývají i z výpovědi paní Procházkové, která je zaměstnankyní této společnosti.

[7] Správce daně dle finančního ředitelství dále správně zaměřil svou pozornost na porovnání předmětného vývozu s ostatními vývozy tradičních vývozců do Sýrie, přičemž zjistil, že kontakty byly navazovány na veletrzích přes již existující obchodní kontakty, že platby jsou uskutečňovány před dávkou nebo zajištěny akreditivem (pouze jeden zákazník má 30 denní splatnost, avšak jedná se o zákazníka s 25letou historií vzájemných vztahů), že platby jsou zásadně bezhotovostní a že smluvní podmínky mají písemnou formu. Dále bylo ověřeno, že doklady vystavené žalobcem neobsahují potvrzení konzulárním oddělením Embassy of Syrie, ačkoliv bylo dle sdělení ambasády nutné. Nadto na žádném přepravním dokladu nelze ověřit cenu fakturovaného zboží. Této ustálené praxi vývozu zboží do Sýrie se projednávaný případ vymyká. Tvzení žalobce, že rizika má ošetřená díky síti partnerů po celém světě, zejm. v Saudské Arábii a Moskvě, nebyla ničím doložena. Z databáze Syrské Arabské Republiky bylo nadto zjištěno, že v roce 2009 nebyla dovezena do Sýrie vůbec žádná obuv.

[8] Žalobce v průběhu celého daňového řízení podle finančního ředitelství neprokázal existenci svého syrského partnera, pouze doložil doklady prokazující faktické uskutečnění vývozu zboží, což však daňové orgány nikdy nerozporovaly; z předložených dokladů nadto nevyplývalo, že zboží bylo vyceno, protože příslušné kolonky nebyly vyplněny. Správce daně nadto poukázal na to, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil dvě zcela odlišné verze o jednání s jeho syrským odběratelem, neboť nejprve uvedl, že se panem K. setkal v Praze a oslovil jej s nabídkou obuvi, následně však tvrdil, že pana K. nezná, nikdy se s ním nesetkal, veškerá jednání probíhala telefonicky přes třetí osobu v Dubaji. Tato skutečnost podle správce daně představuje další doklad nestandardnosti předmětné obchodní transakce. Tento odběratel navíc není dle vyjádření zastupitelského úřadu v Sýrii znám v obchodních kruzích v Damašku. Platby žalobce od tohoto odběratele nadto byly deklarovány jako hotovostní v české měně neidentifikovanou osobou.

[9] Z informací České tiskové kanceláře přitom vyplývá, že většina obuvi nacházející se na území České republiky byla vyrobena v Číně, přičemž tyto levné výrobky jsou dále „přeprodávány“ do dalších zemí. Z toho podle finančního ředitelství vyplývá, že syrský málo rozvinutý trh, orientovaný na levné zboží, byl zaplaven levnými dovozy z Číny, kterým obuv v cenách dle vývozních faktur daňového subjektu jen těžko mohla konkurovat. S ohledem na to, že na našem trhu jsou pouze necelá 4% obuvi českého původu, lze prakticky s jistotou usuzovat, že i obuv obchodovaná daňovým subjektem byla čínského původu, čemuž odpovídá i způsob, jakým byla obuv obchodována, neboť se jednalo o příležitostný obchod v řetězci neodborných firem. Ačkoli tedy nebyl jednoznačně zjištěn původ tohoto zboží, bylo doloženo, že certifikáty o původu zboží byly vydány na základě nepravdivých údajů, poskytnutých Hospodářské komoře žalobcem. Při vyřizování těchto certifikátů nadto žalobce musel konstatovat pana J. F., kterého tudíž znal, neboť pouze ten mohl Hospodářské komoře zaslat údajné „čestné prohlášení“. Žalobce nadto deklaruje na daňových dokladech pořízení i vývoz zboží za ceny desetinásobně vyšší, než je hodnota obuvi čínského původu, o kterou v projednávané věci pravděpodobně jde.

[10] Správce daně v neposlední řadě prověřoval úhrady za plnění, které žalobce obdržel částečně v hotovosti. Následující bankovní převody těchto částek probíhaly postupně v řetězci dodavatelů a po první úhradě v únoru 2010 se platby opakovaly (respektive obíhaly) v částkách mezi 1,5 až 2 mil. Kč vždy s odstupem několika dnů. Na konci tohoto řetězce vystupovala společnost LAKO Plus s.r.o., u něhož byla nařízena likvidace soudem,

pokračování

za níž pan F. vybíral šekem uhrazené částky z účtu další společnosti vystupující v řadě subdodavatelů v tomto řetězci. Správce daně pak podrobně popsal jednotlivé převody částek mezi účastníky tohoto dodavatelského řetězce, z nichž dovozuje nestandardnost úhrad předmětných obchodních transakcí a jejich účelovost.

[11] Finanční ředitelství dále poukázalo na to, že pan J. F. figuroval v řadě dalších případů vývozu nadhodnoceného zboží u jiných subjektů a že i další osoby z těchto společností figurují i v projednávané věci. Z popisu případu a zejména ze způsobu úhrad pohledávek, kdy po dokončení zaplacení jedné části dluhu přes bankovní převody je hotovost vybrána, přičemž následující den žalobce na svůj účet vložil další částku, finanční ředitelství dovodilo, že žalobce znal pana F. Finanční ředitelství proto uzavřelo, že účastníci předmětných obchodních transakcí jsou propojeni hospodářsky i personálně, že si vzájemně dodávali nadhodnocené zboží ve výši desítek milionů Kč s minimální marží a tím i minimální daňovou povinností a že nelze zjistit okamžik odvedení DPH na výstupu při nadhodnocení tohoto zboží. Jednotliví dodavatelé již pouze deklarují uskutečnění předmětných transakcí. Vývoz do Sýrie nebyl uskutečněn dle obvyklých zvyklostí. Předmětné transakce proto postrádají jakýkoliv jiný ekonomický smysl než nárokování předmětného odpočtu DPH. Faktické dodání zboží nebylo rozporováno, tudíž finanční ředitelství považovalo za nadbytečné provádět další dokazování stran této skutečnosti. Avšak zjištěné okolnosti podle závěru finančního ředitelství dokládají, že došlo ke zneužití zákona o DPH.

[12] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou ze dne 28. 12. 2012, v níž uvedl, že finanční orgány se dopustily vážného procesního pochybení, pokud provedly výslech paní T. ze společnosti DO.RE.MI s.r.o. bez jeho přítomnosti. Poté, co na tuto skutečnost upozornil, přistoupily finanční orgány k dalšímu výslechu zástupce společnosti DO.RE.MI s.r.o., a to paní P., avšak opět bez účasti zástupce žalobce, který žádal o odložení této výpovědi z důvodu své pracovní neschopnosti. Dále popsal, že podáním ze dne 5. 10. 2012 žádal o prodloužení lhůty k vyjádření k podkladům z důvodu, že mu nebylo zasláno „čestné prohlášení DO.RE.MI s.r.o.“. Podáním ze dne 22. 10. 2012 odpověděl na to, že jej žalovaný seznámil s podklady ze dne 16. 8. 2012. Avšak dne 29. 10. 2012 žalobce obdržel rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 19. 10. 2012, jímž byla jeho žádost ze dne 5. 10. 2012 zamítnuta. Týž den však žalobce obdržel i napadené rozhodnutí. Finanční ředitelství na vzniklou situaci reagovalo sdělením ze dne 2. 11. 2012, v němž vysvětlovalo, že podání ze dne 22. 10. 2012 bylo učiněno až po uplynutí lhůty, což však nebyla pravda. Finanční ředitelství tak zkrátilo žalobce na jeho právu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům.

[13] Žalobce proto trval na tom, že by mělo být provedeno dokazování, a to opakovaný výslech paní T. i paní P. ohledně toho, zda v srpnu 2009 mohla společnost DO.RE.MI s.r.o. vyrobit nebo dodat předmětnou obuv. Finanční ředitelství přitom nijak nevysvětlilo, proč byl proveden výslech paní P., když požadoval opakovaný výslech paní T., jehož by se mohl osobně účastnit. Finanční orgány přitom nezohlednily, že zástupce žalobce řádně doložil svou pracovní neschopnost, přičemž nepostupovaly jednotně, neboť nejdříve výslech paní T. odročily, avšak následně jej za nezměněného zdravotního stavu zástupce žalobce bez jakéhokoli vysvětlení provedly. K meritu věci žalobce poukázal na to, že finanční ředitelství přehlédlo velkou část judikatury Soudního dvora Evropské unie, podle které je možné odmítnout nárok na odpočet daně pouze tehdy, pokud daňový orgán nade

vší pochybnost prokáže, že příjemce plnění věděl nebo měl či musel vědět, že předcházející plnění bylo součástí podvodu spáchaného hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni. To však podle názoru žalobce nebylo v dané věci finančními orgány prokázáno, a to zvláště když nebyla řádným způsobem provedena výpověď paní T. a P. a když bylo doloženo, že obchod a vývoz obuvi se uskutečnil. Žalobce proto navrhoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 6. 3. 2013, ve kterém uvedl, že vyjádření ze dne 22. 10. 2012 žalobce podal po stanovené lhůtě. Zdůraznil, že žalobci bylo opakovaně vycházeno vstříc, když bylo v minulosti jeho žádostem o prodloužení lhůty vyhověno. Předmětnou žádost o prodloužení lhůty žalobce odůvodnil tím, že neměl k dispozici „čestné prohlášení DO.RE.MI s.r.o.“, což se však nezakládá na pravdě, proto nebylo poslední žádosti žalobce o prodloužení lhůty vyhověno. Vzhledem k tomu, že se jednalo o opakovanou nedůvodnou žádost, považuje žalovaný postup žalobce za obstrukční. K neúčasti žalobce při výslechu svědkyně dne 8. 8. 2012 žalovaný poukázal na to, že původní termín výslechu byl odsunut právě z důvodu trvající indispozice zástupce žalobce, přičemž žalobce mohl za takového stavu vyslat na tento výslech jinou osobu. Výslech paní P. jednoznačně prokázal, že společnost DO.RE.MI s.r.o. nikdy se žalobcem nespolupracovala a předmětnou obuv nevyrobila; pana J. F. jejím jménem vystupoval na základě falešné plné moci a proto na něj podala trestní oznámení. Další výslech této osoby se proto jeví jako neopodstatněný. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie podle žalovaného vyplývá, že nárok na odpočet lze přiznat zúčastněné osobě, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu. V projednávané věci je přitom zřejmé, že žalobce o své úloze v řetězci věděl, resp. že vědět mohl a měl, a to právě s ohledem na všechny nestandardní okolnosti celého případu. Žalovaný přitom souhlasí s tím, že daňový subjekt vykazoval hospodářskou činnost na základě deklarovaných plnění, nicméně přesto bylo na základě rozsáhlého dokazování zjištěno zneužití zákona o DPH. Žalovaný proto navrhoval, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[15] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 1/2013 - 95, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Vyšel přitom z toho, že i judikatura Soudního dvora Evropské unie dospívá k závěru, že odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu je možné odmítnout, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že se žalovanému podařilo rozsáhlým dokazováním s nadstandardní pečlivostí doložit zneužití daňového práva žalobce, neboť zjištěné důkazy jako souvislý celek dokládají, že obchodní transakce ukončené vývozem předmětného zboží nebyly uskutečněny za obvyklých obchodních podmínek s cílem dosažení zisku, ale jejich hlavním účelem bylo vytvoření podmínek pro získání nároku na odpočet DPH.

[16] Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda žalobce věděl, či s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mohl vědět, že jeho jednání směřuje pouze k získání nároku na odpočet DPH. V souladu s ustálenou judikaturou konstatoval, 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 dán pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním

pokračování

okolnostem vědět. Z předložené spisové dokumentace soudu přitom vyplývá, že žalobce byl aktivním a podstatným účastníkem celé transakce, počínal si při obchodování značně nestandardně a nepochopitelně riskantně, nadto v rámci daňového řízení uváděl různé verze svého jednání, svá tvrzení nebyl schopen prokázat a mnohá z nich jsou v rozporu s objektivními důkazy opatřenými finančními orgány.

[17] Od žalobce se přitom 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 vědět mohl. Žalovaný proto oprávněně odepřel žalobci nárok na odpočet DPH. K procesním otázkám soud uvedl, že souhlasí se žalobcem, že vydání napadeného rozhodnutí dne 19. 10. 2012 bylo předčasné, protože lhůta pro podání jeho vyjádření k podkladům uběhla až dne 29. 10. 2012. Avšak soud poukázal na to, že finanční orgány žalobci poskytly maximum prostoru k vyjádření, neboť se mohl k podkladům vyjádřit po dobu skoro 9 měsíců. Z přípisu žalobce ze dne 22. 10. 2012 nadto plyne, že se domáhá výhradně provádění důkazů, kterými se finanční orgány již zabývaly, resp. se dožadoval listin, jež měl k dispozici. Pravděpodobným hlavním cílem žalobce nebylo skutečně objektivní zjištění skutkového stavu, ale při vědomí toho, že by dne 31. 12. 2012 uběhla prekluzivní lhůta k vyměření daně, snaha činit takové cílené obstrukční jednání, které by v konečném výsledku znemožnilo faktické působení práva; proto je nutné takovou argumentaci žalobce odmítnout.

[18] Soud se v neposlední řadě neztotožnil s námitkami žalobce stran jeho neúčasti při výslechu svědkyně P. Ze spisu vyplývá, že zástupce žalobce podáním ze dne 29. 6. 2012 žádal o odročení výslechu svědkyně na pozdější termín, čemuž bylo vyhověno a byl stanoven nový termín na 8. 8. 2012. Podáním ze dne 17. 7. 2012 zástupce žalobce zaslal opětovnou žádost o odložení výpovědi svědkyně na pozdější termín a doložil doklad o pracovní neschopnosti doplněný o lékařské záznamy. Této žádosti dožádaný finanční úřad nevyhověl. Soud přitom dospěl k závěru, že opakované omlouvání se z účasti na výpovědi se jeví z pohledu celého případu jako účelové, a to vzhledem k tomu, že žalobce mohl zajistit účast na jednání jinou osobou než zástupcem. Okruh otázek navržených žalobcem ze dne 22. 10. 2012 směřující vůči této svědkyni by nepřinesl žádné další relevantní skutkové okolnosti. I kdyby soud prohlásil tuto výpověď za nezákonnou, nemohla by tato okolnost změnit jeho závěr o tom, že žaloba není důvodná. Soud nadto konstatoval, že žalobcovy procesní žalobní námitky i jeho postup v odvolacím řízení způsobují důvodný závěr o jeho možném obstrukčním jednání s cílem dosáhnout uplynutí prekluzivních lhůt.

[19] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 1/2013 - 95, podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 28. 10. 2014. V doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 12. 2014 vytýkal krajskému soudu, že cituje pouze část judikatury Soudního dvora Evropské unie, přičemž přehlíží, že jeho nejnovější rozhodnutí dospívají k závěru, že nárok na odpočet daně lze odmítnout, pokud daňový orgán nadevší pochybnost prokáže, že příjemce plnění věděl nebo měl či musel vědět, že předcházející plnění bylo součástí podvodu spáchaného hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. To se však žalovanému v dané věci podle názoru stěžovatele nepodařilo prokázat. Není proto důvod, aby se žalobci neuznal odpočet DPH na vstupu, pokud společnosti LAKO Plus s.r.o., Q-CARS s.r.o. pro podvodné jednání neodvedly DPH, protože žalovaný neprokázal, že by

stěžovatel o tom věděl nebo měl či musel vědět. Nebyl proto důvod, aby žalovaný snížil hodnotu vykázaného vývozu obuvi do Sýrie, když bylo v řízení prokázáno, že vývoz skutečně proběhl. Stěžovatel v tomto směru poukázal též na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudky ve věcech sp. zn. 8 Afs 59/2013 a 5 Afs 139/2006 a 1 Afs 15/2008.

[20] Stěžovatel dále opakoval, že správce daně s ním neměl právo zahájit vytykácí řízení pro porušení procesních předpisů. Tento svůj závěr rozsáhle odůvodnil. Zdůraznil, že v průběhu daňového řízení požadoval, aby byl znovu proveden výslech paní T., a to za jeho osobní účasti. Tomu však finanční orgány bez uvedení důvodu nevyhověly, naopak vyslechly opět bez účasti stěžovatele paní P. Stěžovatel dále požadoval, aby mu finanční ředitelství prodloužilo lhůtu k vyjádření k podkladům, čemuž rovněž nebylo vyhověno a na místo toho bylo vydáno napadené rozhodnutí. Není proto správný závěr krajského soudu, že jeho pravděpodobným cílem bylo činit v průběhu daňového řízení obstrukční jednání, které by znemožnilo faktické působení práva. Řízení neprotahoval, naopak se obrátil na Generální finanční ředitelství s žádostí o zabránění nečinnosti žalovaného. Při existenci lhůty do 31. 12. 2012 nebyl podle stěžovatele problém počkat s vydáním rozhodnutí do doby, než stěžovateli uplyne lhůta k vyjádření. Není rovněž pravdivý závěr finančního ředitelství obsažený ve sdělení ze dne 2. 11. 2012, že podání ze dne 22. 10. 2012 učinil stěžovatel opožděně. Stěžovatel proto tvrdil, že byl postupem finančního ředitelství zkrácen na svém právu podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem.

[21] Stěžovatel v neposlední řadě trval na tom, že byla porušena jeho procesní práva tím, že mu nebylo umožněno účastnit se výslechu paní P. a zdůraznil, že nebylo možné využít k zastupování při tomto výslechu služeb jiné osoby, neboť ta by nebyla s případem tak obeznámena jako jeho tehdejší zástupce. Nadto stěžovatel byl v dobré víře, že omluvu z výslechu finanční úřad přijme, neboť takto postupoval i v předchozím případě. Pokud by stěžovatel věděl, že finanční úřad nebude akceptovat omluvu jeho zástupce, zastoupení by řešil. Poukazoval dále na to, že nebylo vysvětleno, proč byl proveden výslech T. P., když v minulosti byla vyslechnuta R. T., která se vyjadřovala k otázkám obchodní spolupráce mezi společnostmi DO.RE.MI a stěžovatelem, aniž by stěžovateli bylo umožněno klást jí otázky. Na jejím opakovaném výslechu stěžovatel trval. Zdůraznil, že v důsledku jeho neúčasti nebyly svědkyně vyslechnuty řádně a dostatečně, protože nebylo postaveno na jisto, zda společnost DO.RE.MI s.r.o. vyrobila a prodala předmětnou obuv v roce 2009. Krajský soud proto nemá pravdu, pokud dovodil, že odpovědi na okruh navržených otázek uvedených ve stěžovatelově podání ze dne 22. 10. 2012, které finanční ředitelství nesprávně vyhodnotilo jako opožděné, by nepřinesly do výslechu svědkyně žádná další relevantní skutková nova. Stěžovatel proto trval na názoru, že mu nebylo prokázáno, že věděl nebo vědět měl či musel o protiprávním jednání jeho dodavatelů. Proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a napadené rozhodnutí.

[22] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 21. 1. 2015 uvedl, že stěžovatel ve své kasační stížnosti předkládá argumentaci, s níž se vypořádal už napadený rozsudek. Zastával stanovisko, že bylo prokázáno, že obchodní transakce nebyly vedeny za standardních obchodních podmínek, přičemž jejich cílem bylo pouze získání nároku na odpočet DPH. Bylo postaveno na jisto, že stěžovatel se minimálně vědomě (byť nedbale) účastnil obchodních případů, jejichž primárním cílem bylo zneužití neutrality daně z přidané hodnoty. K otázce námitky stěžovatele stran prodlužování lhůty k vyjádření

pokračování

uvedl, že s ohledem na jeho opakované žádosti považuje jeho postup za účelový a obstrukční. Stejně stanovisko zaujal ohledně tvrzení stěžovatele, že byla porušena jeho procesní práva tím, že se nemohl účastnit svědecké výpovědi paní P. Tento výsledek přitom bez jakýchkoli pochyb prokázal, že společnost DO.RE.MI. s.r.o. se stěžovatelem nikdy nespolupracovala a předmětnou obuv nevyrobila. Další výsledek této osoby je proto podle žalovaného nadbytečný. Žalovaný proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto navrhol její zamítnutí a žádal, aby mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 300 Kč.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[23] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Brně vzešel (ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[24] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[25] Stěžovatel ve své kasační stížnosti výslovně neuvedl důvody podání kasační stížnosti, avšak z jejího obsahu je zjevné, že se dovolává důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 7/2004 - 47 ze dne 18. 3. 2004; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

[26] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] K otázce zneužití zákona o DPH Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[28] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s výtkami stěžovatele, že krajský soud nesprávně argumentoval pouze některými rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie nebo Nejvyššího správního soudu a jiná (která nepodporovala učiněný právní názor) necitoval. Pro správné posouzení věci totiž není podle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodující, kolik „judikátů“ soudu vyšší instance případně Soudního dvora Evropské unie účastník řízení nebo soud cituje. Za stěžejní je totiž nutné považovat to, co z těchto rozhodnutí lze aplikovat na řešený případ, tedy k jakým právním závěrům s ohledem na obdobné skutkové okolnosti případu a relevantní právní úpravu soud v tam řešeném případě dospěl, a jak následně tyto právní závěry dopadají i na nyní projednávanou věc.

[29] Z recentní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že „nárok na odpočet daně, jakož i uznání daňového výdaje, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi“ – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100. Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom vychází z rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie, který dospěl v rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, k závěru, že „stejně tak osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli... Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednajícím jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázku je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“ Na těchto závěrech Soudní dvůr Evropské unie setrvává i po přijetí směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty – srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 7. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid (jimiž též argumentoval stěžovatel).

[30] Nejvyšší správní soud však konstatuje, že výše uvedenými kritérii se jak krajský soud, tak i finanční ředitelství dostatečně zabývaly a dospěly přitom k závěrům, s nimiž je nutno souhlasit. Stěžovatel v tomto směru přehlíží, že finanční orgány mu nevyčítaly nejasnosti a pochybení jeho dodavatelů, tj. společnosti LAKO Plus s.r.o. a Q-CARS s.r.o., jak dovozuje ve své kasační stížnosti, ale velmi obsáhle s odkazem na obsah spisového materiálu poukazovaly na nesrovnalosti týkající se přímo stěžovatele – zejména viz. strana 3 až 4 a násl. odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[31] V tomto ohledu Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že finanční orgány zjistily podstatné nesrovnalosti stran verzí stěžovatele ohledně předmětného obchodního případu v podobě vývozu obuvi do Sýrie, kdy samotný stěžovatel předložil zcela rozdílné verze sjednání transakce. Dále byly zjištěny i postupné částečné úhrady za zboží v řetězci dodavatelů, které započaly teprve půl roku po splatnosti, přičemž bankovní úhrady takto v řetězci přeposílané byly na konci ihned v hotovosti vybrány, načež byla obdobná peněžní hotovost následující dny vložena na bankovní účet stěžovatele, který ji opět poslal svému dodavateli. Samotné provedení obchodního případu do Sýrie bylo vyhodnoceno

pokračování

jako značně neobvyklé a rizikové, protože stěžovatel neuzavřel žádnou písemnou smlouvu a platbu si žádným způsobem nezajistil, přičemž nebyl schopen doložit své tvrzení, že tuto platbu má zajištěnu prostřednictvím sítě partnerů po celém světě. Bylo sice prokázáno, že zboží bylo vyvezeno mimo hranice Evropské unie, avšak s ohledem na celní předpisy v Sýrii by zboží nemohlo být na základě dokladů předložených stěžovatelem procleno a dovezeno do tohoto státu, což ostatně dokládá i zpráva Syrské Arabské republiky o tom, že v roce 2009 nebyla do Sýrie dovezena žádná obuv. Obchodní partner ze Sýrie nadto není v obchodních kruzích v Damašku znám, není ani registrován jako obchodník v příslušných oblastech a stěžovatel nebyl schopen věrohodně a bezrozporně vysvětlit, jak s ním navázal kontakt.

[32] Výše uvedené skutečnosti zjištěné finančními orgány podle názoru Nejvyššího správního soudu dokládají značnou nestandardnost a pochybnost stran skutečného smyslu údajného dovozu obuvi české provenience do Sýrie v roce 2009 stěžovatelem. S ohledem na výše uvedené důkazy, které dokládají, že byl vytvořen kruh „zprátelených firem“, které si mezi sebou přeprodaly obuv a tu následně vyvezly mimo území Evropské unie, přičemž následné úhrady probíhaly kruhem, tj. po oběhnutí jedné splátky byly peníze na konci vybrány a následující dny byly peníze v obdobné výši znovu vloženy na počátku řetězce u stěžovatele na jeho bankovní účet a opět přeposílány, je nutné dospět k závěru, že stěžovatel byl aktivním a vědomým účastníkem celé transakce, jejímž cílem bylo zneužití zákona o DPH a získání nadměrného odpočtu DPH. Hospodářský smysl tohoto případu, tj. dosažení zisku samotným prodejem, byl mezi všemi účastníky tohoto případu zjevně potlačen, a to zejména s ohledem na výše popsany „kruhový“ způsob úhrady dlužných částek, přičemž předmětné obchodní transakce byly zcela formálním způsobem doloženy příslušnými dokumenty.

[33] Stěžovatel předmětnou obchodní transakci a vlastní vývoz obuvi mimo území Evropské unie připravil tak, aby formálně naplnil všechny podmínky zákona o DPH – jak ostatně popsalo i finanční ředitelství, přičemž o této skutečnosti není mezi účastníky řízení sporu - za účelem získání nadměrného odpočtu DPH, avšak takové jednání bylo finančními orgány správně vyhodnoceno jako zneužití zákona o DPH. Stěžovatel v tomto směru poukazuje pouze na to, že podvodného jednání se měli maximálně dopustit jeho dodavatelé tím, že neodvedli daň z přidané hodnoty na výstupu, avšak tato skutečnost mu nebyla finančními orgány kladena k tíži, nadto zcela přehlíží obsáhlé dokazování, které finanční orgány zaměřily přímo na jeho jednání vůči svému odběrateli v Sýrii, které stěžovatel nebyl schopen racionálně a věrohodně vysvětlit, přičemž svou obranu a argumentaci účelově zaměřuje na údajná procesní pochybení finančních orgánů.

[34] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené dospívá k závěru, že není důvodná námitka stěžovatele stran toho, že nebylo prokázáno, že věděl nebo musel vědět o tom, že se v daném případě jednalo o daňový podvod, protože důkazy získané finančními orgány zcela zjevně svědčí o opaku.

[35] K námitkám stěžovatele, že finanční ředitelství porušilo jeho práva dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, protože se nemohl vyjádřit ke všem důkazům a skutečnostem, přičemž nemohl navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, když finanční ředitelství nevyčkalo na jeho vyjádření, když předtím žádal o prodloužení lhůty k vyjádření, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že

finanční ředitelství výzvou ze dne 16. 8. 2012 vyzvalo stěžovatele k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, a to ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení této výzvy. Následně stěžovatel žádal o prodloužení této lhůty, čemuž bylo rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 4. 9. 2012 vyhověno, a to o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení je žádáno. Stěžovatel dalším přípisem žádal o prodloužení lhůty k vyjádření, čemuž bylo rovněž vyhověno. Lhůta k vyjádření k podkladům tedy byla dle shodného tvrzení obou účastníků prodloužena do 5. 10. 2012. Podáním ze dne 5. 10. 2012 stěžovatel znovu požádal o prodloužení lhůty to 20. 10. 2012 z důvodu chybějící přílohy „čestné prohlášení DO.RE.MI. s.r.o.“, která stěžovateli údajně nebyla zaslána. Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2012, č. j. 15795/12-1302-704326, finanční ředitelství žádost o prodloužení lhůty zamítlo s tím, že předmětnou přílohu měl stěžovatel již k dispozici; toto rozhodnutí bylo zástupci stěžovatele doručeno dne 29. 10. 2012. Dne 19. 10. 2012 bylo rovněž vydáno napadené rozhodnutí, které bylo doručeno zástupci stěžovatele dne 29. 10. 2012.

[36] Z výše uvedeného vyplývá, že finanční ředitelství nevyčkalo až bude rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření doručeno stěžovateli. Podle ustanovení § 36 odst. 3 daňového řádu mu tak lhůta k vyjádření skončila uplynutím takového počtu dnů po oznámení tohoto rozhodnutí, kolik dnů zbývalo v době podání žádosti do uplynutí stanovené lhůty, tj. s ohledem na výše uvedené se mohl stěžovatel vyjádřit ještě též den, kdy mu bylo rozhodnutí o zamítnutí žádosti o prodloužení lhůty doručeno, nutno však souhlasit s tím, že stěžovatel fakticky neměl možnost se dodatečně vyjádřit, neboť v mezidobí již bylo vydáno rozhodnutí ve věci.

[37] Nejvyšší správní soud proto pečlivě zvažoval, zda toto pochybení žalovaného bylo takového charakteru, že je nutné napadené rozhodnutí zrušit. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz. rozsudek ze dne 16. 6. 2010, č. j. 5 As 60/2009 – 163) je totiž nutné vždy zkoumat míru procesního pochybení s ohledem na složitost předmětu řízení. Nejvyšší správní soud je přitom přesvědčen, že toto dílčí pochybení žalovaného nezpůsobuje nutnost zrušení napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se totiž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že postup stěžovatele byl zjevně účelový. V průběhu daňového řízení totiž měl možnost se s podklady rozhodnutí seznámit, nadto mu byla lhůta k vyjádření k podkladům opakovaně prodlužována, přičemž poslední žádost o prodloužení lhůty byla podána poslední možný den se zjevně účelovým odůvodněním, neboť čestné prohlášení, jímž odůvodňoval svou žádost o prodloužení lhůty, měl již na základě protokolu ze dne 9. 3. 2012 k dispozici v uvedený den, což stěžovatel nepopřel.

[38] Dále je nutné poukázat na to, že důvodem pro prodloužení lhůty mohou být podle ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu pouze okolnosti závažného charakteru; opakovaná žádost opírající se o účelové tvrzení o neposkytnutí dokumentu, který však byl stěžovateli znám, nemohla být zjevně úspěšná, přičemž tato skutečnost musela být stěžovateli zřejmá. Pokud by Nejvyšší správní soud tuto argumentaci uznal jako správnou, zjevně by aproboval jednání, kterým se stěžovatel účelově snažil prodloužit daňové řízení. I kdyby Nejvyšší správní soud odhlédl od výše uvedených zjištění, musí poukázat na to, že vyjádření ze dne 22. 10. 2012, které stěžovatel nemohl v důsledku výše uvedeného nesprávného postupu správního orgánu podat, neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by finančním orgánům nebyly známy a se kterými by se nevypořádaly v odůvodnění napadeného rozhodnutí; skutečnost, že s tam uvedenými závěry stěžovatel nesouhlasí, rovněž nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, protože stěžovatel vyjma

pokračování

svého tvrzení a požadavku na kladení dalších otázek na paní T. P. ničeho konkrétního nedokládá. Jím tvrzené závěry o tom, že výpověď paní P. je nedostatečná, jsou zcela účelové a míjí se s obsahem její výpovědi, která zcela jasně vyvrátila, že by společnost DO.RE.MI. s.r.o. někdy spolupracovala se stěžovatelem, nebo že by prováděla nějaké práce na kompletaci obuvi nebo že by tuto společnost někdy zastupoval pan F. I tato skutečnost svědčí o tom, že pochybení finančního ředitelství nebylo takového charakteru, aby odůvodnilo zrušení napadeného rozhodnutí.

[39] Stěžovatel v neposlední řadě namítá, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkyni paní P. během jejího výslechu dne 8. 8. 2012, a to z důvodu neakceptace pracovní neschopnosti zástupce stěžovatele. Stěžovatel v tomto směru namítá, že nemohl zajistit účast jiného zástupce s ohledem na to, že nikdo jiný neznal daný případ. Toto tvrzení se však nezakládá na pravdě, neboť podle protokolu ze dne 9. 3. 2012 byl stěžovatel v inkriminované době zastoupen jiným zástupcem, a to panem Ing. Jiřím Strnadem, daňovým poradcem. Existoval tudíž minimálně jeden další daňový poradce, který mohl dostatečným způsobem hájit práva stěžovatele během tohoto výslechu. S ohledem na to, že účelem předmětného výslechu bylo ověřit, zda společnost DO.RE.MI. s.r.o. vyrobila či prodala dámskou obuv, kterou měl stěžovatel v roce 2009 vyvézt do Sýrie, je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že nebyla nezbytně nutná účast pouze pana Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, neboť se nejednalo o tak skutkově a právně složitou otázku, při které by nemohlo být využito služeb např. předchozího daňového poradce.

[40] Pokud stěžovatel předem opakovaně doložil, že jeho zástupce je v pracovní neschopnosti, měl a mohl stěžovatel na zásadu součinnosti a spolupráce se správním orgánem (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2008, č. j. 5 As 44/2007 - 93) v mezidobí zajistit osobu, která by se mohla tohoto výslechu účastnit, pokud na své osobní účasti skutečně trval, neboť byl k jeho žádosti opakovaně informován o tom, že bude takový výslech proveden, přičemž předchozí termín byl odložen právě s ohledem na pracovní neschopnost zástupce stěžovatele.

[41] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že stěžovatel má právo účastnit se výslechu svědka, přičemž správce daně toto musí daňovému subjektu umožnit. Pokud oznámení - vyrozumění o provedení výslechu svědka - bylo stěžovateli řádně doručeno, ten následně doložil, že jeho zástupce je v pracovní neschopnosti, přičemž není možné zajistit v krátkém časovém horizontu jiného zástupce, je na místě výslech svědka zásadně odložit a umožnit daňovému subjektu účast na výslechu takového svědka, přičemž takto bylo v posuzované věci postupováno. Pokud však i po té, co výslech svědka byl z tohoto důvodu odložen a daňový subjekt opět žádá o další odložení výslechu z důvodu identické pracovní neschopnosti svého zástupce, nelze dovozovat, že správce daně musí této žádosti opět vyhovět, neboť lze usuzovat na dlouhodobou pracovní neschopnost tohoto zástupce, čímž by bylo ztíženo či znemožněno provedení výslechu svědka případně dalších úkonů, kterých by měl daňový subjekt právo se účastnit a zejména neúměrně protáhnout daňové řízení a případně dosáhnout daňové prekluze. Výkon práva klást svědkovi otázky tedy nemůže být podle názoru Nejvyššího správního soudu využíván tím způsobem, že se jím fakticky znemožní provedení takového výslechu.

[42] Ve vztahu k argumentaci stěžovatele, že s ním bylo nesprávně zahájeno vytýkáací řízení namísto daňové kontroly, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatel touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnil v řízení před krajským soudem.

[43] Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[44] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, „kasační stížnost může účinně směřovat jen proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na němž je toto rozhodnutí postaveno.“ K obdobným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ve kterém uvedl, že „ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (myšleno v řízení o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu *vigilantibus jura* postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39, bylo konstatováno, že „podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.“

[45] Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajských soudů; nevytváří proto novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce. Nejvyšší správní soud se tedy za dané procesní situace nemůže věcně vyjádřit k argumentaci ohledně toho, že se stěžovatelem bylo nesprávně zahájeno vytýkáací řízení namísto daňové kontroly. Tuto argumentaci stěžovatel uvedl až v kasační stížnosti, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., které ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu zakotvuje koncentraci řízení před krajskými soudy, tj. stěžovatel měl veškerou svou argumentaci dokládající podle jeho názoru nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí uvést již v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ustanovení 72 s. ř. s.

pokračování

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Brně k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[47] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému dle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal. Na tomto závěru přitom ničeho nemohl změnit ani nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, neboť ten se týkal řízení před civilními soudy, kdy jeden z účastníků, o jehož nákladech je soudem rozhodováno, není zastoupen advokátem. Nedopadá proto na řízení podle soudního řádu správního, kdy na straně žalovaného vystupuje orgán veřejné správy, který je vybaven příslušnými organizačními složkami finančně i personálně zajištěnými ze státního rozpočtu, přičemž součástí jeho běžné agendy je i vystupování před správními soudy, tudíž není možné přenášet jeho náklady, které jsou z povahy věci součástí jeho běžné agendy, na protistranu sporu.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu