



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **FEROSTAV, a.s.**, se sídlem Vyšehradská 1349/2, Praha 2, zast. JUDr. Milanem Břeněm, advokátem se sídlem náměstí Míru 58/47, Svitavy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 22746/16/5300-21441-711898, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 6. 2018, č. j. 10 Af 52/2016 - 103,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Milana Břeně, advokáta se sídlem náměstí Míru 58/47, Svitavy, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jím vydané shora uvedené rozhodnutí.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období duben a květen 2013 a dále červenec 2013 až duben 2014. Správci daně dospěli k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, která byla poskytnuta v rámci podvodného jednání, o němž žalobkyně věděla či

mohla vědět. Konkrétně šlo o deklarovaný nákup membránových stěn k montáži vysokotlakového kotle, které původně byly vydraženy v exekčním řízení jako šrot, avšak následně byly žalobkyní jako posledním článkem v řetězci nakoupeny za cca 18tinásobně vyšší cenu.

[3] Řetězec transakcí byl stěžovatelem popsán tak, že společnost DRAK KRAKOVANY s.r.o. (dále jen „společnost DRAK KRAKOVANY“) nejprve zboží vydražila za cenu 570 000 Kč ve veřejné dražbě uskutečněné v rámci exekčního řízení vedeného proti společnosti Wertach CZ s.r.o., která je původně vlastnila. Následně bylo zboží za cenu 100 000 Kč bez daně jako šrot prodáno společnosti PRINSPEL - M-T MARKET, s.r.o. (dále jen „společnost Prinspel“). Společnost Prinspel následně zboží prodala za cenu bez daně ve výši 17 877 642 Kč společnosti Schatzi s.r.o. (dále jen „společnost Schatzi“; zanikla k 1. 7. 2019, pozn. NSS), přičemž neodvedla DPH na výstupu ve výši 3 754 305 Kč. Společnost Schatzi následně zboží za cenu 18 060 418,42 Kč + DPH ve výši 3 792 688 Kč prodala žalobkyni, jež uplatnila nyní sporný odpočet daně na vstupu. K úhradě navýšené ceny v řetězci nedošlo. Společnost Schatzi byla do řetězce vložena žalobkyní uměle a účelově.

[4] Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b), c) s. ř. s., a to jednak proto, že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění, jednak pro související vadu řízení spočívající v provedení nezákonného výsledku svědka J.L. (jednatele společnosti Schatzi) dne 29. 7. 2014.

[5] Z úředního záznamu ze dne 29. 7. 2014, č. j. 3408275/14/2111-05402-203313, soud ověřil, že svědek byl předveden policií tohoto dne v 6:30. Správce daně se pokusil telefonicky kontaktovat zástupce žalobkyně, což se mu nedařilo, následně se pokusil dovolat členům představenstva žalobkyně. V 6:45 se dovolal V. H., členovi představenstva žalobkyně, jemuž bylo dle úředního záznamu oznámeno zahájení svědecké výpovědi v 7:00.

[6] Podle § 26 odst. 3 zákona č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o policii“), lze osobu zajistit za účelem předvedení nanejvýš na 24 hodin od okamžiku omezení její osobní svobody. Ačkoliv ze správního spisu nevyplývá, kdy přesně byl svědek zadržen, v protokolu o jeho výpovědi se uvádí, že byl „*dnes kontrolován Policií ČR a následně předveden*“. Je tedy evidentní, že zákonná lhůta pro omezení předvedeného svědka na osobní svobodě musela uplynout až dne 30. 7. 2014. Nebyl důvod provádět výslech již v časných ranních hodinách dne 29. 7. 2014 bez účasti žalobkyně.

[7] Správce daně měl proto vyčkat podstatně déle, zda se mu nepodaří kontaktovat advokáta žalobkyně. Pokud se již správce daně rozhodl spokojit s tím, že se dovolal členovi představenstva žalobkyně, který nebyl oprávněn za ni samostatně jednat, měl mu dát dostatečný prostor k tomu, aby se pokusil zajistit účast zástupce žalobkyně při výslechu. Dle úředního záznamu správce daně bylo však telefonátem v 6:45 členovi představenstva žalobkyně toliko sděleno, že se výslech uskuteční v 7:00. Z tohoto záznamu ani není

pokračování

zřejmé, že by člen představenstva žalobkyně dal jakkoliv najevo vůli žalobkyně výsledku se nezúčastnit (kterou by beztak sám nebyl oprávněn projevit). Není tedy zřejmé, z čeho vycházel stěžovatel, když ve vyjádření k žalobě uvedl, že člen představenstva žalobkyně dostal příležitost požádat o odložení výsledku, které nevyužil.

[8] Tato vada by však sama o sobě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz rozsudek ze dne 2. 8. 2013, č. j. 4 As 28/2013 - 24, č. 2938/2014 Sb. NSS), pokud by zjištěný skutkový stav na základě ostatních důkazů obstál. Tak tomu však v projednávané věci nebylo.

[9] Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně skutečné ceny zboží. Dle soudu vycházel při zjišťování hodnoty zboží především ze znaleckého posudku Oceňovací a znalecké kanceláře s.r.o., znalce v oboru oceňování majetku, ze dne 19. 3. 2012, č. 4405-551/2012, jenž byl vypracován pro účely exekuční dražby, v níž zboží vydražila společnost DRÁK KRAKOVANY. V tomto posudku znalec dospěl k závěru, že zboží bylo vyrobeno pro zvláštní účel, železný materiál má specifické tvary, které brání obecnému využití. Znalec též přihlédl k tomu, že zboží bylo již opotřeбенé. Dle jeho názoru tedy nebylo pro zboží možné najít jiné využití, než jeho výkup jako šrotu. Výsledná cena oceňovaného majetku dle posudku činila 6 Kč/kg.

[10] Žalobkyně uvedený posudek zpochybňovala, a to již v daňovém řízení, přičemž tvrdila, že uvedené ocenění je zapříčiněno nedostatkem odborných znalostí, kterými žalobkyně, na rozdíl od předchozích vlastníků zboží a znalce v oboru oceňování majetku, disponuje. Byla to tedy až žalobkyně, respektive společnost Schatzi, které měly objevit skutečnou hodnotu zboží. To žalobkyně prokazovala znaleckým posudkem, který sama nechala zpracovat. Z posudku znalce v oboru bezpečnosti práce, energetiky se zvláštní specializací na tlaková zařízení, parní kotle a tlakové nádoby Ing. R. P. ze dne 16. 1. 2015, č. 71/15, vyplývá, že cena zboží činí 180 – 240 Kč/kg; znalec k ocenění uvedl, že na otázku je „těžko odpovědět“, avšak „dá se říci, že rozumné ceny šotů a membránových stěn dimenzované na tyto tlaky a teploty se pohybují v relaci 180 – 240 Kč/kg“.

[11] S ohledem na skutečnost, že ani jeden z uvedených posudků není natolik přesvědčivý, aby z něj bylo možno učinit jednoznačný závěr o skutečné ceně zboží, bylo povinností stěžovatele opatřit k ceně obchodovaného zboží další důkazy. Pokud stěžovatel nedisponoval přesvědčivým závěrem o skutečné ceně zboží opírajícím se o znalecké zkoumání, nemohl ani odmítnout jako nedůvěryhodný žalobkyní navržený důkaz, a to nabídku od společnosti BRESSON a.s. (dále jen „společnost Bresson“), která v minulosti za podobné zboží požadovala cenu 244 Kč/kg.

[12] Stěžovatel v napadeném rozhodnutí poukazoval též na skutkové zjištění, že žalobkyně dříve dostala příležitost totožné zboží koupit od společnosti DRÁK KRAKOVANY za částku 100 000 Kč, avšak tuto možnost odmítla (viz body 27, 53 a 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V bodu 27 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že danou skutečnost zjistil z výpovědi svědka, společníka společnosti Prinspel, P. S. Soud se seznámil s protokolem o této svědecké výpovědi ze dne 14. 5. 2014, č. j. 2675664/14/2115-05403-208830, avšak byl nucen konstatovat, že obsah výpovědi je v napadeném rozhodnutí

značně posunut v neprospěch žalobkyně. Přesně totiž svědek pouze uvedl: „*Ohledně jeho využití* [tj. využití zboží, pozn. soudu] *jsme se poradili s FEROSTAV a.s., který v té době neměl zájem vstupovat do kontraktu.*“ Stěžovatel jedno ze svých klíčových tvrzení neprokázal a navíc je nezákonným způsobem vyhodnotil k tíži žalobkyně.

[13] Personální propojení žalobkyně s jednatelem společnosti Schatzi J. L., od níž žalobkyně zboží koupila, se opíralo zejména o nezákonně provedenou výpověď J. L. dne 29. 7. 2014. Napojení jednatele společnosti Schatzi na žalobkyni, v rozsahu uvedeném v napadeném rozhodnutí, také nelze považovat za prokázané a jedná se tak o další část skutkového stavu, který nemá oporu v provedeném dokazování.

[14] Krajský soud stěžovateli uložil, aby v dalším řízení skutkový stav doplnil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[15] Stěžovatel napadá v záhlaví uvedený rozsudek kasační stížností z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[16] Po obsáhlé rekapitulaci dosavadního řízení stěžovatel k nesprávnému posouzení městského soudu na str. 4 kasační stížnosti uvádí, že účel předvedení svědka ve smyslu § 26 odst. 1 písm. c) zákona o policii je naplněn okamžikem jeho předvedení. Po předání zajištěné osoby příslušnému orgánu musí policista zanechat dalšího omezování osobní svobody svědka. Jelikož je důvodem zajištění osoby její předvedení, okamžikem jejího předvedení tento důvod pomine. Správnost tohoto výkladu potvrzuje znění § 26 odst. 1 písm. e) uvedeného zákona, které je zvláštním ustanovením, podle něhož může policista zajistit osobu, která při předvedení kladla odpor nebo se pokusila o útěk. Takové úpravy by nebylo třeba, pokud by policista mohl osobní svobodu předvedeného svědka omezovat i po jeho předání správci daně.

[17] Úvaha krajského soudu, dle které zákonná lhůta pro omezení předvedeného svědka na svobodě musela uplynout až dne 30. 7. 2014, je v přímém rozporu s § 26 zákona o policii. V kolizi práva účastníka řízení na účast při svědecké výpovědi a ústavního práva svědka na osobní svobodu je hodno ochrany zejména právo na osobní svobodu. Platí to tím spíše, protože v dosavadním řízení žalobkyně nikdy právo účastnit se výslechu svědka nevyužila. Kromě toho byl svědek na osobní svobodě pravděpodobně již dříve omezován samotnou žalobkyní (srov. svědeckou výpověď a úřední záznamy ze dne 28. 5. a 6. 5. 2014).

[18] Cena zboží nebyla stěžovatelem sama o sobě považována za skutečnost, z níž by byla dovozována existence podvodu na DPH. V bodu 62 napadeného rozhodnutí je výslovně uvedeno, že „*pro posouzení transakce z hlediska oprávněnosti nároku na odpočet daně není rozhodující odhadovaná tržní hodnota předmětného zboží, nicméně uskutečnění samotné transakce v rámci obchodního řetězce zasaženého daňovým podvodem.*“ Žalobkyni nebyla vytýkána nízká či vysoká cena zboží, ale značné výkyvy ceny, které byly prokazatelně doloženy. Zboží bylo prodáno v řetězci pod kupní cenou, aby následně bylo prodáno za její téměř dvacetinásobek a dále prodáno s minimální marží. Jaká byla obvyklá

pokračování

cena zboží není rozhodné. Ke znaleckým posudkům se stěžovatel vyjádřil toliko pro úplnost. Dokazování směrem ke zjištění obvyklé ceny zboží nebylo správcem daně vůbec vedeno, a proto je závěr městského soudu ohledně neunesení tohoto důkazního břemene zavádějící a nesprávný.

[19] Je to prodej zboží pod kupní cenou a jeho následný prodej s velmi vysokou marží za současného neuhrazení daně, co představuje jednu z významných okolností nasvědčujících podvodnému charakteru obchodního řetězce. Následný prodej zboží naopak s minimální marží je typický pro společnost stojící na pozici „buffer“. V projednávané věci je na této pozici společnost Schatzi, kterou představuje jediná osoba, která dokonce nezná ani adresu sídla, ve které je současně jednatelem, společníkem a zaměstnancem (viz úřední záznam ze dne 28. 5. 2014). Tyto okolnosti nasvědčují tomu, že několikanásobné navýšení ceny nemůže být odůvodněno zcela nevěrohodným tvrzením o rozpoznání skutečné hodnoty zboží.

[20] Nabídka společnosti Bresson byla hodnocena zcela nezávisle na znaleckých posudcích s tím, že protože pocházela až z roku 2012, byla vyhodnocena jako irelevantní.

[21] Stěžovatel souhlasí se závěrem městského soudu, že výpověď svědka S. byla hodnocena příliš extenzivně. Výpověď nicméně potvrzuje, že žalobkyně měla možnost zboží zakoupit před společnostmi Prinspel i Schatzi a lze předpokládat, že tak mohla učinit za zlomkovou cenu při vyvinutí minimální snahy. Svědek se žalobkyní konzultoval využití zboží, neboť šlo o to, uvolnit její sklady. Tou dobou již s vysokou pravděpodobností byla učiněna nabídka ze strany společnosti Bresson (nabídka platila od 10. 7. 2012 do 1. 4. 2013). Jakkoliv tedy nelze z výpovědi svědka dovodit příležitost nakoupit zboží za cenu 100 000 Kč, nelze pochybovat o tom, že žalobkyně byla schopna zboží nakoupit za cenu nižší, než za nabídkovou cenu od společnosti Bresson, a než za cenu, za kterou zboží následně nakoupila. Z výpovědi svědka L. je zřejmé, že zapojení společnosti Schatzi do obchodního řetězce je přičitatelné žalobkyni.

[22] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soud k dalšímu řízení.

[23] Ve vyjádření žalobkyně ke kasačním důvodům uvádí, že výklad stěžovatele k § 26 zákona o policii je absurdní, protože fakticky znamená popření povinnosti správce daně umožnit daňovému subjektu být účasten výpovědi svědka. Skutečnost, že zástupce žalobce údajně nebral v 6:30 ráno telefon, není překvapivá, jak správně konstatoval městský soud. Žalobkyně tvrdí, že ve skutečnosti správce daně jejího zástupce vůbec před výsledkem svědka nekontaktoval, resp. ve spisu o tom nejsou žádné záznamy.

[24] Žalobkyně považuje na rozdíl od stěžovatele za zásadní skutečnou cenu obchodovaného zboží. Podle znaleckého posudku Oceňovací a znalecké kanceláře s.r.o. činila cena zboží 6 Kč/kg, podle posudku předloženého žalobkyní činila cena 180-240 Kč/kg. Toto zjištění žalobkyně podpořila cenovou nabídkou od společnosti Bresson. Souhlasí s tím, že je třeba opatřit další znalecký posudek a obsáhle popisuje, k jakým závěrům podle ní musí zákonitě znalec určený správcem daně v dalším řízení dospět. Důkazy nebyly provedeny proto, že pracovníci správce daně byli podjatí. O této

skutečnosti svědčí i prokazatelně nepravdivá tvrzení uvedená při hodnocení výpovědi svědka S.

[25] Dále žalobkyně brojí proti okolnostem, které přesahují rámec projednávané kasační stížnosti, jako je např. jí vznesená námitka podjatosti, či vyměření DPH více subjektům v daném obchodním řetězci. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[27] Ze spisového materiálu soud ověřil následující skutkový stav. Správci daně považovali v úvodu popsany obchodní řetězec za řetězec zasažený podvodem DPH. K mnohonásobnému navýšení ceny (ze 100 000 Kč bez DPH na 17 877 642 Kč bez DPH) došlo u prodeje ze společnosti Prinspel na společnost Schatzi, přičemž společnost Prinspel neodvedla do státního rozpočtu DPH ve výši 3 754 305 Kč. Správci daně mají za prokázané, že obchodované zboží bylo po celou dobu uskladněno v prostorách žalobkyně a řetězec je personálně propojený. Výslovně uvedli, že žalobkyně si byla vědoma, že se zboží původně prodávalo jako železný šrot, odmítla zboží koupit za 100 000 Kč bez DPH, přesto je od společnosti Schatzi nakoupila o dva měsíce později za cenu 18tinásobně vyšší, než bylo původně obchodováno. Se způsobem nabízení zboží včetně zjišťování jeho hodnoty žalobkyně společnosti Prinspel radila. Správci daně dospěli k závěru, že Schatzi byla do řetězce vložena uměle a účelově žalobkyní, sídlí na virtuální adrese, kromě tohoto prodeje nevykázala jinou obchodní činnost, její jednatel L. (navíc dlouholetý zaměstnanec žalobkyně) o obchodování nic neví (dokumenty podepisoval dle svých tvrzení na příkaz zástupce žalobkyně), společnost nepodává daňová přiznání, zboží nepřevzala, nepřeskladnila, nezaplatila a nebyla jí ze strany žalobkyně za toto zboží uhrazena kupní cena. Žalobkyně je poslední, která ve vazbě na obchodní řetězec, který je personálně propojen, uplatňuje nárok na odpočet DPH.

[28] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že otázku skutečné ceny zboží vznesla do řízení až žalobkyně, protože se tímto zřejmě snažila odůvodnit, proč nakoupila zboží 18násobně draž, než jak bylo původně obchodováno. Stěžovatel nikde v žalobou napadeném rozhodnutí neuvedl, že ve skutečnosti jde o šrot, či zda zboží má či nemá deklarovanou hodnotu. Za stěžejní vůbec nepovažoval skutečnou hodnotu obchodovaného zboží, ale vývoj ceny při obchodování v daném řetězci, jakož i skutečnost, že právě po mnohonásobném navýšení ceny zboží došlo k neodvedení DPH do státního rozpočtu, navýšená cena nebyla nikdy fakticky nikomu v řetězci uhrazena a firmy v řetězci byly personálně propojené.

pokračování

[29] Ze spisového materiálu je zřejmé, že nejprve v únoru 2013 došlo k prodeji zboží pod jeho kupní cenou (zboží bylo vydraženo v dubnu 2012 za cenu 570 000 Kč; tržní cena v té době doložena posudkem na 622 000 Kč), protože bylo jako železný šrot prodáno za cenu 100 000 Kč bez DPH společnosti Prinspel. Ta následně za přispění žalobkyně (výpověď jednatele a prokuristy společnosti Prinspel P. S. dne 14. 5. 2014, založená na č. l. 31 správního spisu) prodala v dubnu 2013 na základě odpovědi na inzerát stejné zboží za cenu 17 877 642 Kč bez DPH společnosti Schatzi. S. uvedl, že s nikým ze společnosti Schatzi nejednal, kupní smlouva mu byla předána již podepsaná (zástupcem kupujícího L.). Tento prodej s velmi vysokou marží (18tinásobné navýšení ceny) byl právě prodejem zboží, u kterého současně došlo k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Poté cca za 7 kalendářních dnů již bylo naopak zboží ze strany společnosti Schatzi prodáno za cenu 18 060 418 Kč bez DPH, tj. za cenu s minimální marží, poslednímu článku v řetězci, což je žalobkyně, která nárokuje odpočet vzniklý v důsledku onoho navýšení. Ze spisu je zřejmé, že navýšená cena za zboží nebyla fakticky nikdy v rámci řetězce uhrazena a že mezi společnostmi v řetězci byly personální vazby.

[30] Dále je ze spisu zřejmé, že žalobkyně nebyla schopna ani ochotna sdělit, jakým způsobem bude jí nakoupené zboží použito pro ekonomickou činnost. Členové představenstva žalobkyně se v průběhu daňové kontroly opakovaně zaštiťovali obchodním tajemstvím, přičemž až žalobkyní navržený svědek L. (živnostník zabývající se výrobou a opravou kotlů, který s žalobkyní spolupracuje cca 15 let a má od ní pronajaté 2 haly) dne 23. 9. 2014 (protokol založený na č. l. 48 správního spisu) uvedl, že se pokouší zprostředkovat prodej uvedeného zboží do zahraničí (Egypt a Bosna), zatím bez výsledku.

[31] Závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene ohledně skutečné ceny obchodovaného zboží není správný. Stěžovatel vůbec dokazování tímto směrem nevedl a za shora popsanych okolností ani vést nemusel. Vývoj ceny obchodovaného zboží, neuhrazení DPH, neuhrazení navýšené ceny zboží v řetězci a personální vazby jsou dostatečně prokázány příslušnými smlouvami a daňovými doklady, jakož i tvrzeními členů představenstva žalobkyně a svědka S. NSS se ztotožňuje se stěžovatelem i v tom, že tvrzení o rozpoznání skutečné hodnoty zboží je za popsanych okolností naprosto nevěrohodné a bezpředmětné.

[32] Ze spisu NSS ověřil, že k zapojení společnosti Schatzi do obchodního řetězce, jakož i k nákupu zboží se vyjádřili postupně členové představenstva žalobkyně. J. Z. při zahájení daňové kontroly dne 17. 6. 2014 (protokol o zahájení daňové kontroly založený na č. l. 19 správního spisu) k nákupu zboží uvedl, že společnost Schatzi doporučil žalobkyni Ing. Č. (zřejmě zástupe společnosti Bresson, pozn. NSS) a pouze s ním také o tomto nákupu jednal. Dle sdělení Z. bude zboží použito na konkrétní zakázku, ta je však předmětem obchodního tajemství. Zbývající členové představenstva P. Z. (protokol ze dne 9. 9. 2014 založený na č. l. 46 správního spisu) a V. H. (protokol ze dne 11. 9. 2014 založený na č. l. 47 správního spisu) uvedli, že o nákupu zboží věděli, nicméně o společnosti Schatzi nic neví a v podrobnostech odkázali právě na J. Z. O konkrétním využití zboží H. uvedl, že by mohlo být použito na výrobu energetického celku, obchodní partnery však před ukončením výběrového řízení nesdělují. P. Z. uvedl, že zboží měla vyrobit společnost Bresson (v konkurzu od 24. 2. 2012), což ověřil dle výkresové

dokumentace. K jeho dalšímu použití uvedl, že chtějí smontovat vysokotlaký kotel pro jejich odběratele, kterého nechce z důvodu obchodního tajemství prozrazovat.

[33] Za klíčový pro správcem daně učiněný závěr, že umělé a účelové zapojení společnosti Schatzi do obchodního řetězce lze přičítat žalobkyni, a proto mohla či měla o podvodu na DPH vědět, považuje NSS nezákonně provedený výslech svědka L. (protokol o svědecké výpovědi je založený na č. l. 32 správního spisu). L. byl dle příslušného výpisu z obchodního rejstříku jediným společníkem a jednatelem společnosti Schatzi, byl však i dlouholetým zaměstnancem žalobkyně. Ostatně za klíčový jej označil v bodě 67 svého rozhodnutí i sám stěžovatel.

[34] Právě při tomto výsledku totiž L. vypověděl, že je stále zaměstnancem žalobkyně, neví o tom, že je jednatelem společnosti Schatzi, co je předmětem podnikání této společnosti, kde má sídlo, jenom podepisoval nějaké papíry (zakladatelská listina společnosti Schatzi, kupní smlouva s Prinspel, faktury na prodej zboží žalobkyni). Ty mu dával k podpisu právník (advokát, který přijel do sídla žalobkyně), známý pana Z., který s nimi asi dvakrát u podepisování byl. Neví kdo má dispozici k účtu společnosti, zda a komu bylo zboží uhrazeno. Právě v této výpovědi svědek vysvětlil, z jakého důvodu nereagoval na opakovaná předvolání správce daně: „*Nedostavil jsem se z důvodu toho, že mi pan Z. řekl, abych sem nechodil a abych o tom s nikým nemluvil, a také abych si došel pro neschopenku*“.

[35] Stěžovatel k namítané neúčasti žalobkyně při svědecké výpovědi J. L. v rozhodnutí uvedl (bod 67), že svědek byl po několika marných pokusech předveden policií, a proto hrozilo nebezpečí z prodlení, neboť tato osoba je klíčová k ověření okolností kontrolované obchodní transakce. S odkazem na § 96 odst. 5 daňového řádu je dále uvedeno, že žalobkyně byla o výsledku svědka informována nad rámec povinností správce daně, avšak svého práva účastnit se nevyužila.

[36] Dle úředního záznamu založeného na č. l. 35 správního spisu je zřejmé toliko to, že po několika neúspěšných telefonátech bylo telefonátem v 6:45 členovi představenstva žalobkyně H. oznámeno předvedení svědka a provedení výsledku téhož dne v 7:00. Z tohoto záznamu vůbec neplyne, že by člen představenstva žalobkyně dal jakkoliv najevo vůli žalobkyně výsledku se nezúčastnit. Není tedy zřejmé, z čeho vycházel stěžovatel, když v různých písemnostech opakovaně uvedl, že člen představenstva žalobkyně dostal příležitost požádat o odložení výsledku, které nevyužil. Žádnou takovou příležitost správce daně žalobkyni nenabídl.

[37] Zákon o policii umožňuje v souladu se zásadou přiměřenosti (§ 11 zákona o policii) omezit osobní svobodu svědka, a to mj. právě za účelem jeho výsledku. Některé osoby totiž vůbec není možné předvést na konkrétní den a hodinu výsledku, neboť se lze důvodně domnívat, že se nebudou nacházet v místě bydliště, v zaměstnání, již byly neúspěšně předváděny, a je tedy nutné předvést je v okamžiku, kdy na ně policie narazí, bez ohledu na to, zda může být bezprostředně proveden jejich výslech. To může být klidně i proto, že je osoba předvedena mimo pracovní dobu, nebo není k dispozici příslušný pracovník správce daně, nebo se nepodaří např. zabezpečit účast tlumočníka, jde-li o

pokračování

cizince. Svědka lze omezit na svobodě způsobem přiměřeným dané situaci, tzn., že policista může s předvedenou osobou zůstat po určitou dobu na vymezeném místě, či ho svědek může až do svého vyslechnutí následovat na policejní služebnu apod. Správce daně měl proto v součinnosti s policií zabezpečit, aby se výslech konal za dodržení zákonem stanovených předpokladů. Při výkladu stěžovatele by se provádění výslechu svědků předvedených policií ve většině případů konalo v rozporu s procesními právy dalších osob zúčastněných na řízení.

[38] Pokud jde o tvrzené nebezpečí z prodlení, pak je úvaha stěžovatele zcela nesrozumitelná. Soudu není zřejmé, jaké konkrétní nebezpečí z prodlení by pozdější výslech (míněno v řádu hodin) vyvolal, a z odůvodnění stěžovatele uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí to nelze žádným způsobem dovodit.

[39] Ke kasační námitce, dle které byl svědek vyslechnut bez účasti žalobkyně, neboť jeho právo na osobní svobodu je silnější než právo účasti daňového subjektu být přítomen svědecké výpovědi, se NSS vyjadřovat nemůže, protože tato argumentace nemá předobraz v žalobou napadeném rozhodnutí (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 9 Afs 80/2018 - 40).

[40] S ohledem na shora uvedené nelze závěry vyplývající z provedené svědecké výpovědi soudem aprobovat.

[41] S městským soudem lze souhlasit i v tom, že ani hodnocení výpovědi P. S. nemá oporu ve spisovém materiálu. Za klíčové stěžovatel nepovažoval to, že žalobkyně v roce 2012 odmítla zboží koupit, resp. slovy kasační stížnosti *„měl možnost zboží zakoupit před společnostmi Prinspel i Schatzi a lze předpokládat, že tak mohl učinit za zlomkovou cenu při vyvinutí minimální snahy“*, ale že *„nechtěl koupit předmětné zboží nacházející se v jeho skladu za částku 100 000 Kč bez DPH“* (viz bod 27 žalobou napadeného rozhodnutí).

[42] V protokolu o výpovědi svědka ze dne 14. 5. 2014 je k nákupu zboží od společnosti DRAK KRAKOVANY za cenu 100 000 Kč bez DPH a jeho využití doslovně uvedeno: *„Popis materiálu je uveden v kupní smlouvě a jednotlivých fakturách, tento materiál jsme inzerovali a nabízeli jako materiál vhodný pro výrobu vysokotlakých kotlů, případně k jinému využití. Ohledně jeho využití jsme se poradili s FEROSTAV, a.s. který v té době neměl zájem vstupovat do kontraktu.“* Svědek o ceně zboží či o důvodech pro které žalobkyně nekoupila zboží přímo od společnosti Prinspel nic konkrétního nevypověděl. Hodnocení svědecké výpovědi provedené stěžovatelem v bodu 27 rozhodnutí je účelově a dle soudu i zcela zbytečně provedeno v neprospěch žalobkyně.

[43] Závěry městského soudu, které vedly ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro vady řízení související s dosud zjištěným skutkovým stavem, obstojí, a to i přes dílčí nesprávný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatele ohledně skutečné ceny obchodovaného zboží.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[45] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[46] Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli. Žalobkyně učinila jedno písemné podání ve věci samé, tj. vyjádření ke kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), za něj jí náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. K mimosmluvní odměně jí soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celková částka odměny za zastupování tak činí 3 400 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, a proto byla výsledná částka navýšena o 21 % DPH. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobkyně. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. listopadu 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu