

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **PCV Computers, s. r. o.**, se sídlem Praha 9, Kostelecká 879/59, zastoupeného JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. 58/16, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Českých Budějovicích), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2011, č. j. 10 Af 16/2011 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2010, č. j. 6169/10-1300. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 6. 2010, č. j. 173667/10/077910305493, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2009 ve výši 81 776 Kč. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud velmi podrobně zopakoval předcházející průběh vyměřovacího daňového řízení, počínaje dnem 17. 3. 2009 (kdy zástupce žalobce požádal správce daně o sdělení, proč mu dosud nebyl vyplacen nadměrný

odpočet DPH za měsíc leden 2009), přes den, kdy žalobce podal přiznání k DPH za měsíc únor 2009 (25. 3. 2009), okamžik zahájení vytýkacího řízení (15. 4. 2009), až po odeslání zprávy o výsledku vytýkacího řízení (3. 6. 2010), její doručení (4. 6. 2010) a následující námitky žalobce (7. 6. 2010), včetně jejich vyřízení (14. 6. 2010). Na základě podrobné rekapitulace všech relevantních úkonů, souvisejících s vyměřováním předmětné daně, přistoupil krajský soud k vypořádání jednotlivých žalobních námitek.

Krajský soud se vyjádřil nejprve k námitkám proti způsobu zahájení vytýkacího řízení, kdy žalobce namítal, že mu správcem daně nebyly sděleny všechny pochybnosti o správnosti daňového odpočtu, uplatňovaného dle daňového přiznání; takový postup žalobce označil za rozpor s požadavky § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a vytýkací řízení tak nemohlo být, dle jeho názoru, řádně zahájeno. K tomu krajský soud uvedl, že správce daně vešel do kontaktu se žalobcem již v rámci posuzování jeho výhrad proti způsobu šetření, prováděného ve věci nadměrného odpočtu DPH za období leden 2009; správce daně tak již v době předcházející podání daňového přiznání v nyní posuzované věci (25. 3. 2009) žalobci vysvětloval standardní postupy, které jsou s prověřováním údajů daňového přiznání spojeny. Dále krajský soud uvedl, že správce daně vydal dne 15. 4. 2009 výzvu k odstranění pochybností, z níž je zcela srozumitelné, jaké pochybnosti správci daně vznikly, ve vztahu k právní úpravě, dle které bylo ověřováno splnění podmínek pro uplatněný nárok na daňový odpočet. V této výzvě správce daně uvedl své konkrétní pochybnosti, kterým žalobce zcela nepochybně porozuměl, neboť na výzvu dne 4. 5. 2009 odpověděl. Krajský soud též upozornil, že v rámci této výzvy byl žalobce poučen o podmínkách, za nichž lze nadměrný odpočet DPH uplatnit (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně prováděl následně další šetření, a to zejména opatřoval informace od dožádaných správců daně, na jejich základě vznikly konkrétní pochybnosti o oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu - ty se pak staly předmětem ústního jednání a blíže konkretizovaných dalších výzev, v nichž byly vždy sděleny pochybnosti, které správci daně vznikly z dosud provedeného dokazování. Konkrétně šlo o otázku prokázání přijetí zboží od společnosti *NEMESYS COMPUTERS & DISTRIBUTION* (dále jen „*NC&D*“) a jeho dodání osobám registrovaným k dani v členských státech EU, jakož i prokázání, že se jednalo o činnost ekonomickou. Ve vydávání postupných výzev, odpovídajících postupu v dokazování, přitom správci daně nic nebránilo, neboť takový postup byl již v minulosti aprobován judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Další námitkou k procesnímu postupu správce daně bylo tvrzení žalobce, že vyhledávací činnost byla prováděna nezákonně, neboť probíhala souběžně s vytýkacím řízením, a žalobci tak byla odepřena odpovídající procesní práva. Krajský soud uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti o ekonomickém opodstatnění transakcí prováděných žalobcem, tedy zda deklarované obchodní případy neměly sloužit pouze k vykázání nároku na nadměrné odpočty DPH. K těmto pochybnostem přispěla i urgence žalobce o vyplacení uplatněného nadměrného odpočtu daně za měsíc leden; to iniciovalo vyhledávací činnost u společnosti *NC&D*, za účelem zjištění ekonomického pozadí posuzovaných transakcí. Vytýkací řízení bylo zahájeno až později, po podání daňového přiznání; zde pak už dokazování probíhalo v souladu s procesními standardy (§ 16 odst. 4 a § 31 daňového řádu). Krajský soud upozornil, že žalobci byla správcem daně poskytována po celou dobu

součinnost, o čemž svědčí záznamy o nahlížení do spisu a o vyhotovení kopií konkrétních listin. Žalobce byl též seznámen s výsledky vyhledávací činnosti, s obsahem dožádání, atd.

Výhrady žalobce směřovaly i ke způsobu, jakým postupoval správce daně při projednání zprávy o vytýkacím řízení. Zde krajský soud podrobně zrekapituloval konkrétní části daňového spisu s tím, že jeho obsah jasně dokládá, že tato zpráva byla se žalobcem nejprve dvakrát projednána; k druhému projednání došlo poté, co bylo doplněno dokazování, přičemž v obou případech bylo žalobci umožněno se k obsahu zpráv vyjádřit, čehož také využil. Vzhledem k tomu, že žalobce nesouhlasil s obsahem druhé zprávy, došlo k dalšímu (třetímu) projednání, které však proběhlo až napotřetí (žalobce se dvakrát z jednání omluvil). I zde žalobce vyjádřil s obsahem zprávy nesouhlas. Správcem daně byl proto navržen další termín jejího projednání (24. 5. 2010), na což žalobce zareagoval námitkou podjatosti jeho pracovníků a podáním stížností. Správce daně takový postup vyhodnotil jako snahu vyhnout se projednání, podepsání a převzetí zprávy a zaslal proto zprávu žalobci poštou. Tyto skutečnosti, dle názoru krajského soudu, svědčí o tom, že správce daně měl prokazatelnou snahu výsledek vytýkacího řízení se žalobcem projednat, a umožnil mu se s obsahem zprávy o jejím průběhu a výsledcích seznámit a reagovat na ni. S uplatněnými námitkami se pak věcně vypořádal. Samotné zaslání zprávy pak není v rozporu s ustanovením § 26 daňového řádu. V této souvislosti krajský soud upozornil na kontext chování žalobce v průběhu celého řízení (opakované omluvy a námitky podjatosti), které takový postup činí akceptovatelným. Upozornil též, že dne 24. 5. 2010 projednání zprávy nic nebránilo; omluva žalobce nemusela být skutečně vyhodnocena jako důvodná, neboť správce daně měl právo požadovat, aby tvrzená nemoc zástupce žalobce byla dostatečně doložena. Správcem daně zvolený postup tedy nemohl být pro žalobce překvapivý a nemohl tak představovat zásah do jeho procesních práv. Pokud jde o způsob vypořádání námitky podjatosti pracovníků správce daně, zde krajský soud uvedl, že ty byly vždy řádně prošetřeny a následně zamítnuty. Nebylo přitom shledáno, že by žalobci byla odepírána procesní práva, ani tvrzené nezákonné hodnocení důkazů či nevhodné chování pracovnice správce daně. K tomu krajský soud uvedl, že průběh vytýkacího řízení skutečně ničemu takovému nenasvědčuje.

Pokud jde o samotné hodnocení provedených důkazů, krajský soud především odmítl argumentaci žalobce, dle které mu správce daně nesdělil své pochybnosti, které ho vedly k závěru, že se žalobce zapojil do fiktivního řetězce fakturací, bez reálného plnění; žalobce se o této skutečnosti měl dozvědět až v okamžiku, kdy byla společnost *NC&D* již nekontaktní a nebylo možné si tedy od ní opatřit doklady, které by takovou premisu vyvracely. Krajský soud uvedl, že správce daně žalobci nic nezatajoval, naopak ho postupně seznamoval s jednotlivými zjištěními, o čemž svědčí protokoly o ústních jednáních a vyjádření žalobce ke sděleným pochybnostem. Podezření správce daně na zapojení žalobce do řetězce transakcí naplňujících znaky zneužití práva nicméně nebylo rozhodujícím důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně, ale pouze důvodem podpůrným. Důvodem pro neuznání daňového odpočtu nebylo zjištění fiktivních operací bez reálného podkladu, ale skutečnost, že žalobce neprokázal nákup předmětného zboží v tuzemsku, ani jeho následnou přepravu a dodání osobám registrovaným k DPH v jiných členských státech; to vyplývá jednoznačně ze zprávy o vytýkacím řízení na s. 22 a 23, i ze s. 17 rozhodnutí žalovaného. Správce daně neuznal nárok na odpočet proto, že žalobce neprokázal místo plnění u dodání v tuzemsku. Pouze nad rámec tohoto odůvodnění uvedl,

že z dalších okolností vyplývajících ze správního spisu je zřejmé, že se jednalo o řetězec transakcí, jejichž účel nebyl ekonomické povahy, a zúčastněným společnostem tak nešlo o zisk, ale o čerpání odpočtu daně. Žalovaný rovněž uvedl, že obchody uzavírané na rozhraní *ITX* vytváří iluzi, že se jednalo o uzavírání obchodů na volném trhu, ačkoliv zjištěné údaje tomu nenasvědčují; tuto úvahu podporuje i výše rentability obchodních případů. Tento způsob hodnocení skutkové situace krajský soud aproboval.

Žalobce dále namítal, že žalovaný argumentoval údajným případem, kdy společnost *NC&D* měla část zboží nakoupit v jiném státě, přičemž daň přiznala, ale nezaplatila. Tuto argumentaci označil žalobce za zcela nekonkrétní a tudíž nepřezkoumatelnou s tím, že nechápe, jakou má mít souvislost s jeho daňovou povinností; i kdyby k popsanému jednání došlo, nejde o zkrácení daně. K tomu krajský soud uvedl, že jde pouze o jedno ze zjištění, které přineslo obsáhlé dokazování. Podstatné je, že závěr o neuznatelnosti daňového odpočtu se o toto zjištění neopírá, neboť stojí na tom, že žalobce provedl nákup a dodání zboží mimo tuzemsko a jde tedy o plnění, které není předmětem daně v ČR.

Krajský soud se dále vyjádřil k námitce žalobce, dle které vycházely-li daňové orgány skutečně z toho, že jednání žalobce a dalších zúčastněných subjektů mělo směřovat k vyplacení DPH bez právního podkladu, měla být tato věc oznámena orgánům činným v trestním řízení. Krajský soud uvedl, že daňové orgány se otázkou trestní odpovědnosti za posuzované jednání nezabývaly, neboť ustaly na konstatování, že šlo o zneužití daňového práva. Žalovaný ani správce daně ostatně ani netvrdili, že šlo nutně o předstírané obchody. Žalovaný nevyloučil, že mohlo jít o obchody reálné, nebyly však u nich splněny podmínky nároku na odpočet daně, ve smyslu zákona o DPH. Žalovaný vyložil, z jakých důvodů neuvěřil tvrzení žalobce a zároveň vyloučil jeho jednání v dobré víře, neboť v 10 případech, které byly posuzovány, byla dodavatelem vždy společnost *NC&D* a dokonce i odběratelé byli stejní. Dobrou vírou pak nelze rozumět bezmeznou důvěřivost, ale jednání, kterým jsou minimalizována rizika, což v dané věci zjištěno nebylo. Z toho daňové orgány nabyly přesvědčení, že deklarované obchodní případy byly organizovány a nevznikaly na volném trhu, přičemž tato úvaha byla podpořena i nepatrnou výší rentability obchodních případů. Tvrdil-li žalobce, že takový způsob obchodování akceptoval, neboť byl prost rizik (nezajímal se tedy o jeho přepravu a pojištění), krajský soud nastolil otázku, proč žalobce platil, bez ohledu na splatnost jednotlivých faktur, svému dodavateli vždy až poté, kdy mu bylo zaplaceno jeho odběrateli.

Žalobce dále namítal, že tvrzení žalovaného, dle kterého žalobce nevysvětlil důvod uložení zboží do kóje ve skladu společnosti *L&A Freight* v Nizozemí (což má podporovat podezření, že místem dodání zboží nebylo tuzemsko, ale sklad jmenované společnosti) je spekulativní. K tomu krajský soud uvedl, že daňovým orgánům nic nebránilo ověřit si tvrzení žalobce - zde se tak stalo formou mezinárodní spolupráce. Touto cestou byl opatřen formulář SCAC, obsahující údaje z tzv. *inspection sheets*, tedy dokladů dokumentujících pohyb zboží ve skladu. Z nich se podává, že prodávané zboží bylo v době jeho nákupů i následného prodeje uskladněno ve zmiňovaných skladech v Nizozemí; dodavatelem byla vždy společnost *NC&D* a odběratelem žalobce. Žalobce sám přepravu zboží z ČR do Holandska neprokázal (uváděl i dokladoval, že přepravu zajišťovala společnost *NC&D*, s místem dodání sklad *L&A Freight*), přičemž nepředložil písemné kupní smlouvy s vysvětlením, že vše bylo řešeno telefonicky či elektronickou cestou. K tomu krajský soud uvedl, že takovému postupu jistě nic nebránilo, žalobce se tím nicméně

vystavil riziku důkazní nouze, měl-li prokázat, že zdanitelná plnění proběhla tak, jak tvrdil. Závěr, který byl daňovými orgány vysloven, a sice že místo dodání zboží v tuzemsku žalobcem prokázáno nebylo, tak označil krajský soud za správný. Z tohoto důvodu tedy aproboval postup správce daně a žalovaného, dovodili-li, že žalobce nesplnil svou povinnost vyplývající z ustanovení § 64 zákona o DPH.

Pokud jde dále o žalobní námitky, dle kterých bylo dokazování v daňovém řízení vedeno neobjektivně a žalobce byl, v souvislosti s dopravou zboží, nucen prokazovat skutečnosti, které se týkaly třetích osob a nikoliv jeho, ani zde jeho argumentaci krajský soud nepřisvědčil. Zdůraznil, že bylo na žalobci prokázat, že zboží bylo dopraveno z ČR do Nizozemí (povinnost plyne z ustanovení § 64 zákona o DPH), přičemž toto své důkazní břemeno žalobce neunesl. Dle názoru krajského soudu daňové orgány nepochybily, pokud neakceptovaly tvrzení žalobce, dle kterého součástí přepravy zboží mohlo být jeho dočasné uskladnění ve skladu společnosti *L&A Freight*, a to s odkazem na § 413 obchodního zákoníků; totéž platí pro názor žalovaného, že argumentoval-li žalobce tím, že neměl o obchodním partnerovi dostatečné informace, jdou důsledky s tím spojené výlučně na vrub jeho podnikatelského rizika. Krajský soud aproboval také názor žalovaného, dle kterého nelze způsob obchodování žalobce interpretovat pouze tím, že vyplynul z požadavku na maximální urychlení deklarovaných obchodních transakcí, kdy nebyl čas si obchodní partnery prověřovat. Krajský soud potvrdil, že žalobce skutečně neprokázal své tvrzení, že pokud by jím tvrzené obchody neproběhly co nejrychleji, obchod by nebyl vůbec realizován (dle jeho názoru si lze představit i jiné důvody takto rychlého a neformálního obchodování). Žalobce dále tvrdil, že provedené svědecké výpovědi potvrdily jeho tvrzení o způsobu dopravy zboží, a pokud je žalovaný označil za nevěrohodné, měl konzistentně vyvodit vůči těmto osobám sankční odpovědnost. Tento názor krajský soud odmítl s tím, že je-li výpověď hodnocena jako bezcenná (tedy nemůže potvrdit či vyvrátit prokazované skutečnosti) neznamená to ještě nutně, že je takovou výpovědí porušen zákon, tím spíše s trestně správními konsekvencemi. Není-li svědek považován za nezávislého (což tvrdily daňové orgány) neznamená to bez dalšího, že jde o osobu, která nevypovídá pravdu. Pouze to relativizuje hodnotu její výpovědi. Dle názoru krajského soudu bylo naopak dokazování vedeno zcela v souladu s požadavky ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu.

Důvodnou neshledal krajský soud ani žalobní námitku, dle které žalovaný zpochybnil realizaci obchodů prostřednictvím ITX rozhraní, aniž by takový závěr důkazně podložil. Uvedl, že správce daně ani žalovaný netvrdili, že posuzované případy byly toliko fiktivními obchody; dle jejich názoru mohlo jít o reálné transakce, které však neměly charakter skutečných obchodních případů, neboť jejich účelem bylo vytvořit řetězec transakcí, z nichž v konečném důsledku nebude odvedena daň. Krajský soud se shodl s žalovaným v tom, že uvedený závěr podporuje jak minimální zjištěná rentabilita jednotlivých obchodů, tak i fakt, že v průběhu února a března roku 2009 byla dodavatelem zboží v 10 případech společnost *NC&D*, jakkoliv tvrzený způsob uzavírání obchodů měl mít výhodu právě v operativnosti při získávání obchodních partnerů. Krajský soud též uvedl, že sdílí pochybnosti o společnosti *NC&D*, coby seriózním obchodním partnerovi, neboť tato společnost se po první konfrontaci se správcem daně stala nekontaktní.

Konečně krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v jeho výtce, že správce daně neakceptoval jím provedenou opravu daňové evidence (data uskutečnění plnění), ačkoliv takový postup je přípustný. Krajský soud uvedl, že provedení takových oprav skutečně není vyloučeno, v posuzovaném případě však sdílí názor daňových orgánů, že šlo o opravu účelovou a tudíž nehodnověrnou. Uvedl, že žalovaný správně poukázal na fakt, že oprava byla provedena po zhruba roce a čtvrt od vystavení dokladů, přičemž původní deklarované datum dodání je podporováno provedeným dokazováním (*inspection sheets*), zatímco opravená data vyjadřují evidentní snahu odstranit pochybnosti správce daně přepsáním originálních záznamů.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou (a opakovaně doplňovanou) kasační stížností, odvolávající se na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Pokud jde o posouzení zákonnosti předcházejícího daňového řízení, stěžovatel především nesouhlasí s názorem krajského soudu, že zahájení vytýkacího řízení proběhlo v souladu se zákonem. Uvedl, že obsah daňového spisu (zejména zápisy z ústních jednání, námitky a stížnosti) potvrzuje, že stěžovatel obdržel jen 2 výzvy k odstranění pochybností, a to výzvu úvodní a dále výzvu ze dne 20. 1. 2010. Již ve vztahu k první výzvě pak předložil správci daně veškeré doklady, které prokazují existenci zdanitelných plnění v jím deklarované podobě; z jejich obsahu přitom nic nenasvědčuje závěru, že by byl stěžovatel účasten nějakého řetězce, sledujícího neoprávněný odpočet DPH. Výzva, kterou bylo zahájeno vytýkací řízení, je nezákonná, neboť stěžovateli byly postupně sdělovány jiné pochybnosti (které měl rozptýlit), než ty, na něž byli dotazováni dožádání správci daně. Za situace, kdy bylo vytýkací řízení zahájeno v rozporu se zákonem, je nezákonností zatíženo celé řízení. Tím, že správce daně od samého počátku odmítal žalobci sdělit skutečné pochybnosti, které byly důvodem zadržení vratky DPH, zamítal veškeré námitky a stížnosti a ignoroval nabízené důkazy, včetně připuštění některých svědků o přepravě zboží, upřel stěžovateli jeho zákonné právo na řádné projednání závěrečné zprávy. Co se týče zmiňované zprávy o výsledku vytýkacího řízení, ta nebyla se stěžovatelem řádně projednána; dne 6. 11. 2009 mu byla dána pouze k *vyjádření*, což není totéž jako *projednání*. Stěžovatel zcela odmítá názor, že účelově protahoval vytýkací řízení; dle jeho názoru je tomu právě naopak, neboť správce daně mu zadržoval finanční prostředky za uplatněný nadměrný odpočet a stěžovatel tak měl zcela pochopitelný zájem na co nejrychlejším vyřízení věci. Dokladem této snahy jsou právě jím uplatněné námitky a stížnosti.

Další kasační námitky zpochybňují z různých pohledů výsledky provedeného dokazování, potažmo dílčí závěry krajského soudu, který otázku skutkového stavu věci zjištěného daňovými orgány, aproboval. Stěžovatel tak především opětovně namítá, že v rámci dokazování nebylo ničím prokázáno, že by se účastnil na nějakém podvodném řetězci, směřujícím k neoprávněnému odpočtu DPH, jak je mu opakovaně podsouváno; krajský soud přitom tyto závěry daňových orgánů bez jakýchkoliv výhrad přijal. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak byl interpretován výběr jeho dodavatele (společnost *NC&D*). Tvrdí, že nešlo o výraz jednání, ve smyslu utváření shora zmiňovaného řetězce, ale výběr dodavatele je naopak výsledkem hodnocení konkrétní situace na trhu. Zmiňovaná společnost byla pro stěžovatele osvědčeným obchodním partnerem a neměl tedy důvod si ji blíže prověřovat, evidovat si obchodní rozhovory, či jakkoliv ji podezřívat

z nekalých praktik. Fakt, že obchody uzavírané na internetovém rozhraní byly v konkrétních případech uzavírány se stejným subjektem (*NC&D*), nemůže být důvodem pro závěr, že šlo o obchody toliko fiktivní. ITX je moderní metoda obchodování, v ČR je zaštítěna i Hospodářskou komorou. Obchody uzavírané tímto způsobem přitom daňové orgány v jiných případech bez výhrad akceptovaly. Stěžovateli nemůže být kladeno k tíži, že se tato společnost stala v průběhu vytýkacího řízení nekontaktní. Fakt, že deklarované obchodní případy měly reálný základ, potvrzuje i míra jejich zajištění. Zde stěžovatel poukazuje na existenci odborné vstupní a výstupní kontroly ve skladových kójích *L&A Freight*, uvolnění tohoto zboží pouze proti výslovnému pokynu stěžovatele, prokázání existence konkrétních finančních služeb spojených s těmito operacemi (CITCO), či pojištění zboží. Správce daně přitom všechny tyto skutečnosti ignoroval a krajský soud takový postup aproboval. Ani fakt, že stěžovatel platil svým dodavatelům až poté, co mu zaplatili jeho odběratelé, nelze vykládat jako součást strategie zmiňovaných řetězových obchodů. Stěžovatel se vždy snažil termín platby dodavateli dodržet; tím, že zadržoval zboží ve skladu do doby jeho zaplacení dalším kupujícím, docílil rychlé platby za dodané zboží a mohl sám v dané lhůtě zaplatit i bez toho, že by musel čerpat bankovní prostředky. Tato tvrzení přitom nevyvrací ani existující pochybení v termínu splatnosti na fakturách dodavatele - šlo jen o formální chybu, což bylo potvrzeno výpovědí svědka B. Dále stěžovatel namítá bagatelizování svědeckých výpovědí, neboť má zato, že jimi byla jednoznačně prokázána existence zboží, jeho obecná specifikace a nakládka na nákladní automobil v jeho sídle (za účelem přepravy do Nizozemí). Svědek B. potvrdil, že zboží bylo nakoupeno od společnosti *NC&D*, o čemž svědčí i daňové doklady. Také svědkyně Ž. odpovídala na otázky správce daně konkrétně a zasvěceně; osobně komunikovala se skladem, bylo jí známo, že zboží odešlo do tohoto skladu (a věděla i odkud přišlo, pro které odběratele je určeno a komu bude fakturováno), popsala i proces nabídky zboží a výběru zákazníků. Fyzicky zboží kontrolovala a zpracovávala administrativní podklady k jednotlivým obchodním případům. Není tedy pravdou, jak tvrdí žalovaný, že znala tyto údaje pouze z doslechu. Soud se přitom vůbec nezabýval tím, z jakého důvodu došlo k vyloučení svědeckých výpovědí z důkazního řízení, a nevypořádal se s tím, že tyto důkazy byly natolik závažné, že mohly přispět k náležitému objasnění věci a jejich nepřipuštění tak vyznělo prokazatelně k tíži stěžovatele.

Dále stěžovatel nesouhlasí s názorem daňových orgánů i krajského soudu, že posuzované obchodní případy byly pro něj pouze minimálně ziskové, což má indikovat absenci jejich reálné ekonomické podstaty. Stěžovatel uvedl, že v únoru a březnu 2009 ziskovost dosahovala 2,10 %, respektive 2,67 %, což představuje běžnou úroveň rentability na tomto segmentu trhu. Právě fakt, že přepravu zboží začala realizovat dodavatelská společnost, přispěl ke snížení nákladů stěžovatele; v ceně zboží byla totiž zahrnuta již doprava i pojištění. Ke zkreslení skutečné ziskovosti pak přispěl též fakt, že správce daně vycházel z kurzového vývoje v době obchodování, ten zde však nehrál roli, neboť tržby v cizí měně nebyly konvertovány do české měny, ale byly použity k úhradám taktéž v cizí měně.

Stěžovatel dále opětovně zpochybnil způsob dokazování ve vytýkacím řízení tím, že interpretace některých svědeckých výpovědí ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení je chybná, a to zejména pokud se týká vyhodnocení úlohy finanční společnosti CITCO, skladových reportů v průběhu obchodních transakcí, úvah o platbách z účtu CITCO a

rentability obchodních případů, ke kterým se stěžovatel opakovaně, avšak bez adekvátní reakce správce daně, vyjadřoval. Ani tvrzení o nekontaktnosti společnosti *NC&D* není přesné. Při místním šetření či výslechu jejího zaměstnance (29. 7. 2009) totiž její zaměstnanci se správcem daně spolupracovali a účetnictví společnosti bylo uloženo u její daňové poradkyně až do 10. 9. 2009. Správce daně přitom v této době nepodnikl žádné kroky k tomu, aby od této společnosti získal relevantní informace.

Kasační stížností je rozporován též způsob, jakým byla vyhodnocena otázka pohybu a skladování posuzovaného zboží. Stěžovatel uvedl, že tyto transakce byly doloženy konkrétními účetními doklady. Dopravu neprováděla společnost *NC&D*; ve všech posuzovaných případech bylo zboží dodáno nejdříve do sídla stěžovatele v Českých Budějovicích a následná přeprava (v režii stěžovatele) byla provedena nezávislou přepravní společností *Gebruder Weiss, a. s.* Přeprava zboží a jeho uskladnění probíhaly standardním způsobem; zahraniční správci daně uskutečnění těchto vývozních transakcí nepopírají. Stěžovatel připustil možnost dočasného uložení zboží nebo jeho překládku ve skladovém nebo jiném prostoru přepravce či jiných subjektů v průběhu přepravy, neboť bez této možnosti by se v mnohých případech přeprava vůbec nemohla uskutečnit. Klienti přepravců přitom ale nemusí tranzitní trasy a mezisklady znát. To ovšem není možné interpretovat jako souhlas s tím, že se stěžovatel účastnil konání, které vybočovalo ze zákonných ustanovení obchodního zákoníku a dalších zákonů.

Dále má stěžovatel za to, že opravy některých daňových dokladů, které provedl, nejsou v rozporu se zákonem a přistoupil k nim pouze z toho důvodu, že je správce daně nechtěl uznat pro formální nesrovnalosti. Oprava dat ovšem nijak neměnila podstatu obchodních případů a nadto nebyla nezbytná již z toho důvodu, že veškerá data k prověřovaným dodávkám byla správci daně plně známa.

Stěžovatel konečně namítá, že v případě jiného konkrétního obchodu, realizovaného zcela stejným způsobem, jako v nyní posuzovaných případech, byl správcem daně odpočet DPH akceptován; totéž se stalo i u transakcí ve zdaňovacím období dubna 2009. Uvedl též, že správce daně byl „*Úřadem pro ochranu utajovaných skutečností*“ pokutován za ztrátu části daňového spisu; stěžovatel je tak přesvědčen, že důkazy nebyly hodnoceny v souladu se zákonem.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel v zásadě opakuje svou žalobní argumentaci. Dle jeho názoru je pro posouzení celé věci zásadní, že podmínkou pro uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží do jiného členského státu EU, je uskutečnění nákupu zboží v tuzemsku. To znamená, že plátce musí prokázat, že místo uskutečnění zdanitelného plnění bylo v tuzemsku a že zboží přepravil do ciziny. Z dokazování provedeného ve vytýkacím řízení skutečně vyplynulo, že stěžovatel hodnověrným způsobem neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v tuzemsku. Zde finanční ředitelství upozornilo, že ve všech posuzovaných případech (odehrály-li se způsobem popsaným stěžovatelem) bylo zboží během jediného dne vícekrát prodáno, mělo se nacházet v tuzemsku a ještě v den prodeje mělo být dopraveno do Nizozemí (v případě popsaném na str. 14 odvolacího rozhodnutí je popsán i případ, kdy bylo přepravováno zboží, které stěžovatel ještě ani nevlastnil). Provedeným šetřením bylo dále zjištěno, že dodavatel stěžovatele – společnost *NC&D* nakupovala shodné zboží v obdobných objemech od společností *COMPUTRADE, s. r. o.*, a

WEBLOGIC, s. r. o.; sama pak daň z přidané hodnoty přiznala, ale neuhradila. Obě zmiňované společnosti jsou nekontaktní, nepodaly daňová přiznání a u druhé z nich bylo zahájeno insolvenční řízení. Přeprava zboží měla být prováděna společností *VATOS LOCOS EXPRESS, s. r. o.* - ta je personálně propojená s dodavatelem stěžovatele v osobě jejich jednatele a stala se taktéž nekontaktní, což vylučuje existenci tvrzených přeprav ověřit. Cestou mezinárodní spolupráce bylo prokázáno, že obchodované zboží bylo v době jeho dodání stěžovateli a následného prodeje odběratelům fyzicky uskladněné v Nizozemí – na příslušných *inspection sheets* je v rozhodných dnes jasně uveden jako dodavatel zboží společnost *NC&D* a jako odběratel stěžovatel. Je tak zřejmé, že místo dodání zboží v tuzemsku prokázáno nebylo; tuto skutečnost neprokázaly ani výslechy svědků, včetně pana B. Pokud jde o názor, že se stěžovatel zapojil do řetězce transakcí, jejichž účel nebyl ekonomické povahy, zde finanční ředitelství zdůraznilo, že fakturaci nemá za fiktivní, jednotlivé dodávky však nepovažuje za skutečné obchodní případy, neboť jejich cílem bylo zneužití práva – neoprávněné čerpání odpočtu na DPH. Odmítá konečně i výhrady stěžovatele k procesnímu postupu ve vytýkacím řízení a poté, co zrekapitulovalo zjištěná fakta, implikující jeho hodnocení posuzovaných obchodů, uzavřelo, že kasační stížnost by měla být zamítnuta.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Českých Budějovicích, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízení orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se nejprve k názoru stěžovatele (uvedenému v doplnění kasační stížnosti ze dne 28. 6. 2011), dle kterého není jeho povinností v kasační stížnosti uvést, o který kasační důvod, podávající se z ustanovení § 103 s. ř. s., se návrh opírá. V tom se stěžovatel mýlí, neboť z ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. zcela jasně vyplývá, že *kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Ustanovení § 37 platí obdobně.* Ukládá-li tedy zákon stěžovateli uvést *důvody*, které ho vedly k podání kasační stížnosti, míní se tím i právní subsumpce tvrzené nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu; ustanovení § 103 s. ř. s., deklarující případy, kdy lze kasační stížnost podat, je v zákoně ostatně zcela konzistentně označeno jako „*důvody kasační stížnosti*“. Pokud se tedy stěžovatel ohrazoval proti výzvě soudu k bližšímu upřesnění, dle kterého písmene ustanovení § 103 s. ř. s., je kasační stížnost podána, jde o jeho neznalost právní úpravy a nikoliv o neoprávněný požadavek soudu. Pouze pro úplnost lze dodat, že rozsudek

zdejšího soudu, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS, na který se stěžovatel v této souvislosti odvolával, nehovoří o tom, že by shora uvedená povinnost stěžovatele nestíhala; jeho *ratio decidendi* je v tom, že případná absence či nesprávnost předmětné subsumpce představují vadu návrhu, která však nebrání jeho věcnému projednání, neboť konečným arbitrem při posouzení, zda byl některý ze zákonem presumovaných důvodů kasační stížnosti naplněn (a který), je kasační soud.

Před vlastním vypořádáním jednotlivých kasačních námitek je třeba také upozornit, že argumentace stěžovatele je značně nekonzistentní, v zásadě opakuje tvrzení uvedená již v žalobě, nese se převážně jen v rovině obecných výtek na adresu daňových orgánů i krajského soudu, a v některých případech je dokonce vnitřně rozporná (podrobněji viz dále). Již na tomto místě je tak třeba upozornit, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z http://nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tak přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48 judikoval, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti (...) na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“* (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí.

V úvodu kasační stížnosti stěžovatel obecně namítá, že v rámci vytýkacího řízení předložil dostatečné doklady, potvrzující existenci jednotlivých obchodních případů, tak jak je deklaroval, přičemž šlo o jediné doklady, které předložit mohl a které po něm bylo možno spravedlivě požadovat (šlo o standardní doklady, předepsané pro obchodování v ČR i Evropské Unii). Dle jeho názoru krajský soud vycházel nekriticky z premis předkládaných mu žalovaným, ignoroval či bagatelizoval obsah daňového spisu i důkazní návrhy stěžovatele a nevypořádal se s výhradami stěžovatele právě ke způsobu hodnocení důkazů ze strany daňových orgánů. Tyto výhrady Nejvyšší správní soud nesdílí. Jak bylo výše velmi podrobně konstatováno v narativní části tohoto rozsudku, krajský soud se celou věcí zabýval velice pečlivě a věcně reagoval na veškerou stěžovatelovu argumentaci v žalobě. Obsah napadeného rozsudku nevykazuje žádné indicie, které by svědčily o neobjektivnosti přístupu krajského soudu; zaujetí jiného názoru na dostatečnost skutkových zjištění a jejich hodnocení provedené v předcházejícím daňovém řízení,

rozhodně nelze interpretovat jako neobjektivnost při posuzování dané věci.

Pokud jde o jednotlivé, konkrétní, kasační námitky, Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, jak se krajský soud vypořádal s tvrzením stěžovatele o nezákonném způsobu zahájení a vedení vytýkacího řízení. Předně je třeba uvést, že krajský soud se touto otázkou zabýval velice pečlivě a vypořádal se se všemi argumentačními pozicemi stěžovatele. Zdejší soud jeho způsob hodnocení celého procesního postupu správce daně plně sdílí a lze tak na příslušné části odůvodnění napadeného rozsudku v podrobnostech odkázat. Nad rámec uvedeného je vhodné konstatovat, že dle obsahu správního spisu stěžovatel skutečně obdržel (jen) dvě výzvy k odstranění pochybností dle § 43 daňového řádu, jak namítá v kasační stížnosti. Počet takových výzev nicméně není pro posouzení procesního postupu daňového orgánu rozhodující, byla-li vydána alespoň jedna výzva, splňující požadavek na sdělení konkrétních pochybností; takto vyslovené pochybnosti přitom musí (alespoň v podstatných rysech) odpovídat reálným pochybnostem správce daně. Právě nesoulad s oběma těmito požadavky ovšem stěžovatel namítá.

Tvrdí-li stěžovatel, že již v reakci na první výzvu předložil veškeré doklady potřebné pro prokázání existence posuzovaných obchodních případů, coby zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně, jde o jeho subjektivní hodnocení skutkové situace, které bylo daňovými orgány přesvědčivě vyvráceno a následně i aprobováno krajským soudem. Konstantní judikatura správních soudů vychází z premisy, že splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně nestojí na formálním prokázání deklarovaného zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, či rozsudek vycházející již z recentní úpravy DPH ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34). I formálně bezvadné doklady, deklarující skutkový stav v souladu s tvrzeními daňového subjektu, tak nemohou být samy o sobě dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně; ten musí být vždy v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním; důkazní břemeno přitom leží na daňovém subjektu. Z argumentace stěžovatele v kasační stížnosti, ale i v rámci předcházejícího řízení před krajským soudem i daňovými orgány, je nicméně zřejmé, že stěžovatel si je této skutečnosti vědom; těžiště jeho argumentace směřuje spíše ke zpochybnění způsobu, jakým správce daně vymezil své pochybnosti, neboť má zato, že v rozsahu těchto sdělení své důkazní břemeno splnil v maximálním možném rozsahu a nemůže mu být kladeno k tíži, že nevyvrátil pochybnosti správce daně, které nebyly blíže konkretizovány. Ani zde však Nejvyšší správní soud nemůže se stěžovatelem souhlasit.

Z obsahu předloženého správního (daňového) spisu je zřejmé, že již v rámci první výzvy vydané dle § 43 daňového řádu (15. 4. 2009) správce daně jasně deklaroval, že má (u konkrétních obchodních případů) pochybnosti o tom, komu bylo zboží dodáno, zda (případně jak a prostřednictvím koho) proběhla jeho přeprava k odběrateli a zda zboží bylo skutečně přepravováno z území ČR. Takové vymezení pochybností lze (zejména na počátku vytýkacího řízení) považovat za zcela postačující. Z odpovědi stěžovatele na tuto výzvu ze dne 4. 5. 2009 ostatně jasně vyplývá, že stěžovateli bylo zřejmé, nač byl tázán, neboť se vyjádřil ke způsobu placení jeho odběrateli, způsobu přepravy, atd. V průběhu celého vytýkacího řízení pak proběhla celá řada ústních jednání; z obsahu příslušných protokolů lze existenci sporných skutkových otázek bezpečně identifikovat. Na jednání dne 17. 6. 2009 byly zástupci stěžovatele kladeny konkrétní otázky týkající se způsobu

uzavírání obchodů, plateb za odebrané zboží a jeho dopravy. Obdobně tomu bylo i na jednání, které proběhlo dne 5. 8. 2009; jednatel stěžovatele zde ostatně výslovně uvedl, že dochází k závěru, že správce daně pochybuje o reálné přepravě zboží a navrhl v této souvislosti provedení konkrétních důkazů. Ústní jednání proběhla i v rámci vyřizování celé řady stížností stěžovatele. Dne 26. 5. 2009 tak byla projednána stížnost, v níž stěžovatel namítal, že všechny doklady, které po něm bylo možno požadovat k prokázání zdanitelných plnění, v podobě jím deklarované, již předložil, a není mu jasné, co dalšího má ještě prokazovat (správce daně mu nesděluje své skutečné pochybnosti); namítal též nadbytečný rozsah prováděného dokazování, které brzdí ukončení vytýkacího řízení (obdobné námitky byly uplatněny již ve stížnosti ze dne 15. 5. 2009). Správce daně tyto výhrady reflektoval, uvedl však, že má právo zjišťovat i širší souvislosti posuzovaných obchodních případů a není též povinen seznamovat daňový subjekt se svým předběžným názorem na skutkový stav věci. Ve stejném duchu se nesla i další stížnost stěžovatele ze dne 29. 5. 2009, kde se navíc ohradil proti implicitním podezřením správce daně o svém zapojení do podvodného obchodního řetězce, zaměřeného na neoprávněné čerpání daně. V podnětu k ochraně proti nečinnosti správce daně ze dne 2. 6. 2009 stěžovatel opět zopakoval, že mu nejsou známy konkrétní důvody pochybností správce daně s tím, že všechny skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván, důkazně doložil; i tento podnět byl vyřízen (odvolacím orgánem) ve smyslu stanoviska správce daně ze dne 26. 5. 2009. O sdělení, zda i nadále ve věci přetrvávají některé konkrétní pochybnosti, žádal stěžovatel i na již zmiňovaném ústním jednání dne. 17. 6. 2009. Nesouhlas se způsobem vedení vytýkacího řízení je zřejmý i z protokolu o místním šetření ze dne 22. 6. 2009, kde stěžovatel předal pracovníkům správce daně další doklady a opětovně se dožadoval vysvětlení, co konkrétně po něm ještě má být požadováno. Stejné výhrady uplatnil stěžovatel i na následném ústním jednání dne 24. 6. 2009; správce daně je odmítl s tím, že v rámci probíhajícího vytýkacího řízení nemůže předjímat hodnocení skutkového stavu věci. Konečně i ve stížnosti ze dne 1. 2. 2010 stěžovatel uvedl své výhrady ke způsobu hodnocení některých důkazů a ohradil se proti tomu, že mu dosud nebyly sděleny skutečné pochybnosti, týkající se posuzovaných plnění s tím, že dle obsahu dožádání jde o jiné skutečnosti než ty, které mu byla správcem daně sdělovány. Z uvedeného je zřejmé, že vskutku nelze popřít, že stěžovatel v průběhu celého vytýkacího řízení opakovaně namítal, že mu není zřejmé, jaké konkrétní pochybnosti má ještě pro uznání uplatněného daňového odpočtu prokázat; na straně druhé však nelze přehlédnout, že správce daně na tyto výtky reagoval a stěžovateli opakovaně sděloval, že po něm nemůže požadovat, aby ho seznamoval se svým předběžným názorem na věc, a to i pokud jde o poznatky plynoucí z dosud provedeného dokazování.

Proti tomuto názoru správce daně nelze principiálně ničeho namítat, a to zejména v kontextu dalších skutečností, podávajících se z daňového spisu. Jde především o opakovaná nahlížení do spisu, seznamování se s jeho obsahem a pořizování kopií řady listin (zejména obsahu provedených dožádání), k nimž docházelo v celém průběhu řízení před správcem daně (11. 5. 2009, 2. 6. 2009, 17. 6. 2009 a 21. 10. 2009). Je zcela evidentní, že správce daně před stěžovatelem žádné provedené důkazy neskrýval, zpřístupnil mu například i obsah jednotlivých dožádání, v nichž byly jasně formulovány otázky pro dožádané správce daně, apod. Stěžovateli tak muselo být zřejmé, jaké skutečnosti považuje správce daně za sporné a jakým směrem je vedeno jeho šetření; pokud tedy považoval výzvy a dotazy v rámci ústních jednání za nedostatečně konkrétní, musel už jen tímto způsobem získat o věci bezpochyby ucelený obraz.

Posledně vyslovený závěr potvrzuje i způsob provádění výslechů svědků a jejich výsledky. Při výslechu svědka B. (29. 7. 2009) byly správcem daně kladeny konkrétní otázky ke způsobu fungování společnosti *NC&D* a zejména pak k okolnostem obchodování se stěžovatelem. Tomuto výslechu byli přítomni i jednatel stěžovatele a jeho zmocněnec, kteří svědkovi kladli otázky. Stejně tomu bylo i při výsleších svědků Ž., B., V. a M. (zaměstnanců stěžovatele) dne 3. 9. 2009; zde dotazy správce daně směřovaly zejména k prokázání přijetí zboží od dodavatele, jeho nakládky a expedice do skladu v Nizozemí. Co konkrétně bylo předmětem zájmu správce daně, vyplývá i z výslechu svědkyně A. (17. 12. 2009), jemuž byl zástupce stěžovatele taktéž přítomen a využil i svého práva klást svědkyni otázky. Svědkyně (zaměstnanec přepravní společnosti *Gebruder Weiss, spol. s r. o.*) byla dotazována zejména na existenci přepravních služeb pro stěžovatele, způsob jejich sjednávání a realizace; zcela jednoznačně se správce daně zaměřil na prověření, zda zmiňovaná společnost realizovala deklarované přepravy zboží do skladu společnosti *L&A Freight*, jeho konečnou destinaci a identifikaci osoby, která s tímto zbožím mohla nakládat.

Lze tedy k předmětné kasační námitce uzavřít, že Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem, nesdílí názor stěžovatele, že mu správce daně dostatečně srozumitelným a konkrétním způsobem nesdělil své pochybnosti, stran nichž bylo vedeno ve věci vytýkací řízení. Naopak, zdejší soud má zato, že správce daně poskytoval stěžovateli veškerou potřebnou součinnost, žádné skutečnosti týkající se zjišťování skutkového stavu věci před ním nezatajoval a celkově lze jeho postup označit za zcela korektní. Pokud stěžovateli odmítl sdělit svůj předběžný názor na skutkový stav věci, nelze v tom spatřovat jakékoli popření procesních práv daňového subjektu; daňové orgány jsou povinny své úvahy o skutkovém a právním hodnocení věci vyjevit v odůvodnění svých rozhodnutí, nikoli za situace, kdy není ukončeno dokazování a názor o skutkové situaci se teprve formuje. Je sice pravdou, že stěžovatel se opakovaně dožadoval upřesnění, co konkrétně má být správci daně ještě prokázáno; toto jeho počínání, v kontextu výše podrobně zrekapitulovaných procesních úkonů a zejména pak s následně použitou odvolací, žalobní a kasační argumentací, však navozuje spíše otázku účelovosti, tedy snahy vytvořit dojem závažného a opakovaného procesního deficitu, coby důvodu pro zrušení platebního výměru. Tato kasační námitka tak nebyla shledána důvodnou.

K procesnímu postupu správce daně se vztahuje i další kasační námitka, dle které správce daně po celou dobu řízení „*zamítal veškeré námitky a stížnosti, ignoroval nabízené důkazy, včetně připuštění některých svědků o přepravě zboží, a zásadně upřel stěžovateli i zákonné právo na řádné projednání závěrečné zprávy*“. S výjimkou výhrady ke způsobu projednání zprávy o výsledku vytýkacího řízení (která byla rozvedena v samostatném kasačním bodu a bude o ní pojednáno dále) jsou všechny takto formulované výhrady pouze obecnými proklamacemi o porušení procesního postupu správcem daně a nesprávně vedeného dokazování. Takto formulované námitky postrádají bližší konkretizaci (které námitky byly ignorovány, kteří svědci nebyli vyslechnuti, co mělo být jejich výslechem konkrétně prokázáno, apod.) a nelze je proto považovat za řádně formulované důvody kasační stížnosti. Jelikož je řízení o kasační stížnosti ovládáno zásadou dispoziční (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší konkretizovat či jinak dotvářet kasační důvody za stěžovatele; nedostatečně konkrétní kasační námitky tak nemohou být meritorně projednány.

K procesnímu postupu při vedení vytýkacího řízení se vztahuje i námitka, že zpráva o výsledku vytýkacího řízení se stěžovatelem nebyla řádně projednána, přičemž jejímu řádnému, standardnímu projednání, nic nebránilo, neboť stěžovatel rozhodně nikterak řízení neprotahoval. I v tomto případě nelze než konstatovat, že touto námitkou (v žalobě rozšířenou o další argumentaci) se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku velmi pečlivě zabýval a plně se s ní vypořádal (viz str. 12 a 13 rozsudku). Polemizuje-li stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně s tím, zda lze ústní jednání, které proběhlo před správcem daně 6. 11. 2009, považovat za řádné projednání zprávy, je třeba upozornit, že stěžovatel zde zprávu převzal s tím, že se k ní vyjádří, což ostatně i učinil. Na základě jeho nesouhlasu se závěry zde uvedenými správce daně doplnil dokazování. Takovému postupu úprava daňového řádu nebránila, jeho podmínkou *sine qua non* však byla povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky provedeného dokazování. To se také stalo, neboť ve věci byla vypracována zpráva druhá, k jejímuž projednání byl stěžovatel pozván na 26. 2. 2010. Ústní jednání tohoto dne proběhlo, zástupce stěžovatele si novou zprávu převzal (vyhradil si přitom právo vyjádřit se k ní ve lhůtě do 19. 3. 2010); byla mu též předána kopie dožádání, které správce daně obdržel dne 8. 2. 2010. Je tedy zřejmé, že způsob projednání původní zprávy o výsledku vytýkacího řízení není pro posouzení dodržení podmínek § 43 odst. 2 *in fine* (respektive § 16 odst. 8) daňového řádu podstatný, neboť původní zpráva byla nahrazena zprávou novou a ve vztahu k ní je tak třeba vážit dodržení řádného procesního postupu.

Tvrdí-li stěžovatel, že projednání zprávy neprotahoval, neboť měl naopak zájem na co nejrychlejším skončení řízení (uplatňoval vrácení nadměrného odpočtu daně), tato argumentace je v rovině obecné jistě racionální, přehlíží však základní fakt, a sice, že v době projednávání zprávy byl již stěžovatel obeznámen s tím, že nadměrný odpočet mu uznán nebude. To nicméně pro posouzení věci není rozhodující; podstatný je sled jednotlivých úkonů vytýkacího řízení v době od 26. 2. 2010, jak byl podrobně zrekapitulován krajským soudem. Nejvyšší správní soud nebude arbitrem v otázce, do jaké míry se na procesní situaci, která nastala po předání druhé zprávy stěžovateli, podíleli pracovníci správce daně, či stěžovatel a jeho zmocněnci; rozhodné je, že došlo fakticky zablokování dalšího postupu řízení. Na straně jedné stěžovatel a jeho zástupci opakovaně namítali, že pracovníci správce daně jim neposkytují potřebnou součinnost, jednají tendenčně a porušují i pravidla slušného chování; trvali na tom, že projednání zprávy bude možné až poté, co budou vyřízeny v tomto směru vznesené námitky. Na straně druhé z obsahu daňového spisu stěžovatelem vytýkané nedostatky neplynou; ředitel správce dně, potažmo žalovaný, všechny námitky proti procesnímu postupu a námitky podjatosti vždy procesně bezvadným způsobem vyřídili. Za situace, kdy stěžovatel vznášel stále další námitky tohoto typu, přičemž svou připravenost projednat zprávu o výsledku vytýkacího řízení podmiňoval vyřízením námitek způsobem, který jediný považoval za přijatelný, jeví se postup správce daně, který zprávu doručil stěžovateli poštou, za jediný možný. Jiný postup by vedl s nejvyšší pravděpodobností pouze k řetězení popsaného problému a vedl by ve svých důsledcích jen k protahování délky vytýkacího řízení. Daňový řád ostatně takový postup umožňoval (§ 16 odst. 8 *in fine*) a stěžovatel ani nenamítá, jak konkrétně se procesní postup zvolený správcem daně měl odrazit v jeho právní sféře.

Další skupina kasačních námitek namítá neprávnost závěru krajského soudu, který měl bez dalšího převzít názor daňových orgánů, že se stěžovatel zúčastnil podvodného

řetězce fiktivních obchodů, jejichž cílem bylo neoprávněné čerpání DPH. Toto tvrzení stěžovatele ovšem neodpovídá odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud totiž z argumentace žalovaného výslovně aproboval dva jím vyslovené základní závěry, které nic takového neuvádí. Jde především o *ratio decidendi* celé věci, a sice, že stěžovatel neprokázal přijetí zboží (které dále obchodoval) v tuzemsku; neprokázal tedy dodání (přepravu) zboží pořízeného v tuzemsku na území jiného členského státu EU, čímž nelze považovat za splněnou jednu z obligatorních podmínek pro čerpání nadměrného odpočtu DPH ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH a § 64 odst. 1 tohoto zákona (viz str. 9, str. 17, str. 21 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a str. 14 – 16 odůvodnění rozsudku krajského soudu). Druhý, soudem aprobovaný, závěr žalovaného, a sice že stěžovatelem tvrzené obchody sice reálně proběhly (byť zřejmě poněkud v jiné podobě), neměly však ekonomický podklad a směřovaly jen k vytvoření řetězce transakcí, završeného vyplacením daňového odpočtu, taktéž nehovoří ničeho o údajné fiktivní povaze jednotlivých transakcí; jde navíc – a to je pro věc podstatné – pouze o podpůrný argument, který by žalovaného vedl k neuznání uplatňovaného nároku za situace, kdy by zde nebyl dán důvod prvně zmiňovaný (str. 17 odůvodnění rozhodnutí žalovaného, str. 14 a 15 odůvodnění napadeného rozsudku). Nadto nelze přehlédnout, že právě okolnosti, které považovali správce daně i žalovaný za indicie zneužití daňových předpisů, byly důvodem, který legitimizoval jejich požadavek na co nejdůvěryhodnější prokázání nákupu zboží na území ČR a jeho následnou přepravu na území jiného státu. Z tohoto důvodu proto považuje Nejvyšší správní soud za nadbytečné zabývat se tou částí argumentace stěžovatele, která nemíří na *ratio decidendi* posuzovaného případu, neboť i její případná důvodnost by nemohla být důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu, pokud by nosné důvody, na nichž tento rozsudek stojí, obstály.

Nejvyšší správní soud se proto zaměřil na ty námitky stěžovatele, které se týkají posouzení způsobu pořízení zboží a způsob jeho přepravy k odběratelům. Zde je především nutno připomenout, že požadavek daňových orgánů na bezpečné prokázání způsobu pořízení a přepravy prodávaného zboží vyplýval z celkových pochybností o skutečné povaze stěžovatelem deklarovaných obchodních případů a bylo proto plně legitimní požadovat po stěžovateli předložení (označení) důkazních prostředků, nad rámec obvyklého dokazování této zákonné podmínky pro uplatnění odpočtu daně.

Součástí dokazování předmětné otázky byly i výslechy svědků. Stěžovatel ke svědeckým výpovědím na str. 7 kasační stížnosti nejprve namítá dezinterpretaci jejich obsahu daňovými orgány a opomíjení těch skutečností, které měly z výpovědí svědčit ve prospěch jeho tvrzení. Toto hodnocení měl krajský soud bez bližšího odůvodnění převzít. Tato argumentace stěžovatele je nejen nekonkrétní, ale zcela jednoznačně ji vyvrací odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud, jak již bylo uvedeno, především velmi podrobně zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení, a to včetně provedeného dokazování a skutečností, které z něj správce daně i žalovaný dovodili. V rámci vlastního hodnocení věci pak na tyto závěry odkázal s tím, že se s nimi ztotožňuje. Takový postup je nejen možný (srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 75/2005, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS), ale krajský soud se nadto i k relevanci svědeckých výpovědí sám vyjádřil [viz zejména bod b) na str. 15 a bod d) na str. 17 odůvodnění rozsudku]. Správní soudy přitom nejsou opravnou instancí správních (daňových) orgánů a jejich kasační přezkum v otázkách skutkových se tak v principu

soustřeďuje jen na posouzení dostatečnosti provedeného dokazování, zhodnocení zákonnosti jeho provedení a posouzení logického souladu provedených důkazů se skutkovým stavem, který vzaly správní (daňové) orgány za prokázaný. Není tedy úkolem správního (zde krajského) soudu znovu hodnotit jeden každý důkaz provedený v předcházejícím řízení; soudu nic nebrání provedené dokazování aprobovat a vyložit, proč tak učinil. Tím spíše není možné požadovat takovou činnost po Nejvyšším správním soudu, který je kasační instancí soudů krajských.

Nejvyššímu správnímu soudu nicméně nic nebrání vyslovit se ke dvěma konkrétním výhradám stěžovatele, týkajícím se hodnocení výpovědí svědků Ž. a B. Stěžovatel má za to, že svědek B. potvrdil nakládku zboží na nákladní automobil za účelem jeho přepravy do Nizozemí a potvrdil též, že dodavatelem zboží byla společnost *NC&D;* dle názoru stěžovatele byla tato výpověď vyloučena z dokazování a žalovaný se s ní nevypořádal. Svědkyně Ž. měla, dle jeho názoru, povědomost o tom, odkud zboží pocházelo, komu bylo určeno, byl jí znám proces nabídky zboží, výběru zákazníků, fyzicky též zboží kontrolovala a zpracovávala k těmto obchodním případům potřebnou administrativu; stěžovatel tvrdí, že její výpověď byla bagatelizována a neprávem označena za svědectví z doslechu.

Pokud jde o svědka B. (zaměstnance *NC&D*), v odůvodnění rozhodnutí žalovaného je v prvním odstavci na str. 5 jeho výpověď zmiňována s tím, že jmenovaný vystavoval prověřované faktury, potvrdil svou komunikaci se stěžovatelem (včetně užití technických prostředků) a uvedl, že zboží bylo stěžovateli dodáváno do skladu v Plzni nebo v Brně, případně bylo dodáváno ze skladu společnosti *L&A Freight.* Svou výpověď nicméně následně korigoval tak, že fakticky jeho činnost spočívala pouze ve vystavování faktur. Ve druhém odstavci na str. 12 je tato výpověď taktéž zmiňována s tím, že svědek potvrdil, že v době prodeje bylo zboží již uloženo ve skladové kóji společnosti *NC&D*, v prostorách skladu, provozovaného společností *L&A Freight*; tento sklad tak byl místem dodání. Žalovaný k tomu uvedl, že z výpovědi tohoto svědka lze usuzovat, že v době, kdy vystavoval příslušné doklady, neměl o fyzické existenci zboží v tuzemsku povědomost. Výpověď svědka pak konfrontoval s dříve konstatovanými důkazy. Z uvedeného je zřejmé, že tvrzení stěžovatele neodpovídá skutečnosti.

Co se týče svědkyně Ž., s jejím obsahem se správce daně vypořádal ve zprávě o výsledku vytýkacího řízení č. j. 259418/09/079930/304729, a to konkrétně na str. 8, kde ji (stejně jako další výpovědi zaměstnanců stěžovatele) odmítl akceptovat jako důkaz s tím, že se z ní podávají toliko obecné informace, které svědkyně zná často jen z doslechu nebo faktur; poukázal též na její přímou a existenční vazbu ke stěžovateli, která se měla projevovat frázovitými odpověďmi. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí s touto svědeckou výpovědí, respektive jejím vyhodnocením správcem daně, výslovně nevypořádal; to mu však nelze klást k tíži, neboť v odvolání takto konkretizovaná námitka vznesena nebyla. Pojednal proto o této výpovědi v rámci hodnocení svědeckých výpovědí jako celku, což lze považovat za zcela dostačující. Sama skutečnost, že určitá argumentace nebyla uplatněna ve správním (daňovém) řízení jistě principiálně nepřekáží jejímu uplatnění ve správní žalobě a je povinností soudu ji vypořádat. V žalobě podané u Krajského soudu v Českých Budějovicích však takto formulovaná námitka vznesena nebyla. Na str. 10 žaloby, kde stěžovatel napadal způsob vypořádání výpovědí svědků, namítal, že označí-li správce daně výpovědi za nevěrohodné, měl by konzistentně vyvodit

vůči těmto osobám důsledky. Jelikož tak neučinil, považuje stěžovatel takový závěr za účelový a neobjektivní. Stěžovatel rozporoval též způsob, jakým byly svědkům kladeny otázky. Jediné konkrétní výhrady pak byly vzneseny ve vztahu k výpovědi svědkyně A. Za této situace ovšem již shora uvedenou argumentaci nelze uplatnit v kasační stížnosti, neboť zde již zákon výslovně zapovídá uplatňovat skutkové novoty, tedy skutečnosti, které nebyly uplatněny před vydáním napadeného rozhodnutí (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se tedy tímto argumentem stěžovatele dále nezabýval.

S otázkou (ne)prokázání přepravy zboží z tuzemska do Nizozemí (tedy s primárním důvodem neprokázání podmínek pro uznání daňového odpočtu) souvisí i argumentace stěžovatele, rozporující způsob, jakým žalovaný, potažmo krajský soud, vypořádali skutkové otázky týkající se přepravy a uskladnění zboží ve skladu společnosti *L&A Freight*. Stěžovatel především namítá, že správci daně předložil veškeré doklady, které jsou pro přepravu zboží vyžadovány, a fakt že zboží bylo na území ČR zakoupeno a následně vyvezeno do Nizozemí potvrdily i svědecké výpovědi. Krajský soud tento názor stěžovatele neakceptoval, přičemž především uvedl, že samotné předložení formálně bezvadných dokladů k prokázání faktické existence zdanitelného plnění v podobě tvrzené daňovým subjektem nepostačuje (o tom bylo pojednáno již výše). Pokud jde o svědecké výpovědi, z nich stěžovatel dovozuje prokázání svých tvrzení (zejména svědci B., A. a Ž.), krajský soud se ztotožnil s názorem daňových orgánů, že tyto výpovědi sporné skutkové okolnosti zcela nevyvrátily; poukázal přitom na konkrétní skutková zjištění správce daně, která svědčí pro závěr, že zboží bylo již v době jeho pořízení stěžovatelem mimo území ČR, tedy že nebylo pořízeno na území ČR a následně bylo vyvezeno (výsledky mezinárodní spolupráce SCAC). I tento názor krajského soudu zdejší soud sdílí. Podstatou sporu mezi stěžovatelem a daňovými orgány bylo hodnocení skutkových zjištění; správce daně, potažmo žalovaný, disponovali doklady, potvrzujícími přítomnost a pohyb zboží v nizozemském skladu v době uzavírání kupních smluv mezi stěžovatelem a společností *NC&D*, přičemž důkazní prostředky stěžovatele, jimiž hodlal tyto závěry vyvrátit, označil za nedostatečně průkazné. Otázkou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) se zdejší soud v minulosti již mnohokráte zabýval. Například z rozsudku ze dne 20. 9. 2007, č. j. 7 As 11/2007 - 54, se podává, že volné hodnocení důkazů *„je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní atp. úsudky, které uvede v odůvodnění svého rozhodnutí. Takovým hodnocením však není, jestliže správní orgán jeden důkaz pouze přijal a protichůdný pouze jako nevěrohodný odmítl, aniž by vyložil, proč tak učinil, když navíc nevyužil možnosti provést ke sporné skutečnosti dostupné důkazy další (...). Ve vztahu ke skutkovému stavu může správní orgán pochybit v zásadě trojím způsobem. Užitou právní kvalifikaci opře o skutkový stav, který tu ve skutečnosti není, tj. nemá oporu v souhrnu důkazů, které byly provedeny. K tomu je třeba počítat i případy, kdy důkazy byly získány způsobem, který je v rozporu se zákonem. Jedná se o chybu v objektivní stránce utváření podkladu pro rozhodnutí. Druhým pochybením je případ, kdy správní orgán sice provede všechny potřebné důkazy a provede je zákonným způsobem, ale vyvodí z nich závěr o skutkovém stavu nesprávným logickým úsudkem, takže skutkový stav z důkazů nevyplývá. Jde o chybu v subjektivní stránce utváření podkladu pro rozhodnutí. Konečně může správní orgán pochybit i v tom, že zjistí úplně a řádně skutečnosti právně významné, ale nesprávně je po právní stránce kvalifikuje, tj. užije právní předpis, který na zjištěný skutkový stav nedopadá, anebo předpis jinak nepoužitelný (neústavní, nezákonný, neplatný, neúčinný)“.*

Citovaný rozsudek sice vycházel z úpravy správního řádu, jelikož je však princip volného hodnocení důkazů stejný pro všechny typy správního řízení, lze všechny závěry výše uvedené vztáhnou i na řízení daňové. Optikou těchto závěrů pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádný z popsaných deficitů při hodnocení důkazů žalovaným v posuzované věci nenalezl; krajský soud tak nepochybil, pokud skutkové závěry žalovaného aproboval.

Názor, že v posuzované věci vskutku nebyly otázky nabytí prodávaného zboží a jeho přepravy stěžovatelem správci daně dostatečně prokázány, podporuje i nekonzistentnost argumentace v kasační stížnosti, kde stěžovatel výslovně argumentuje tím, že *„ve čtyřech případech, které jsou předmětem tohoto řízení, zboží, které bylo nakoupené od dodavatele v ČR, nebylo dodáno přímo do zahraničního skladu, ale do sídla stěžovatele v Českých Budějovicích a teprve následně stěžovatel ve vlastní režii zboží přepravil do zahraničního skladu“*; přeprava měla být realizována prostřednictvím společnosti *Gebruder Weiss, a. s.* V daňovém řízení ovšem stěžovatel tvrdil (a dokládal), že popsaným způsobem mělo dojít k dodání zboží pouze ve dvou případech; ve zbývajících případech měla přepravu (stěžovatelem již zakoupeného zboží) zajišťovat společnost *NC&D*, a to prostřednictvím společnosti *VATOS LOCOS EXPRESS s. r. o.*

Stěžovatel v rámci předmětné kasační námitky argumentoval též tím, že v případě vývozu zboží pro předem určeného zákazníka (*JSK Trading Limited*), kterého stěžovatel taktéž zjistil na internetovém ITX rozhraní, proběhla celá transakce na stejném principu, jako v nyní posuzovaných případech, přičemž v tomto případě byl nárok na odpočet DPH uznán. Tato argumentace byla již uplatněna v žalobě (str. 12), nicméně krajský soud se k ní v odůvodnění svého rozsudku výslovně nevyjádřil. Jde tedy nepochybně o vadu napadeného rozsudku, neboť (jak již bylo výše uvedeno) povinností soudu je vypořádat všechny argumentační pozice uplatněné žalobcem ve lhůtě pro podání žaloby. Dle názoru Nejvyššího správního soudu však tento deficit nemůže sám o sobě vyvolat nezákonnost rozsudku, neboť nešlo o samostatně formulovaný žalobní bod, ale pouze o podpůrnou argumentaci, směřující proti výhradám žalovaného k tvrzenému způsobu nabytí a přepravy zboží; tak je tomu ostatně i u kasační stížnosti. Krajský soud přitom tuto problematiku vypořádal (až na uvedenou výjimku) komplexně a způsobem, který Nejvyšší správní soud považuje za správný; pouhý odkaz stěžovatele na údajně jiné posouzení srovnatelného obchodního případu, bez konkrétního vyústění (například ve formě námitky porušení principu předvídatelnosti, nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, apod.), nemůže vyvrátit ostatní argumenty žalovaného (aprobované krajským soudem), z nichž neprokázání splnění všech zákonných podmínek pro odpočet daně, dostatečně vyplývá. Tento deficit odvodnění tak nemůže založit sám o sobě nezákonnost přezkoumávaného rozsudku, a nejde tedy o naplnění kasačního důvodu, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V rámci této kasační námitky stěžovatel konečně namítá, že nemůže být činěn odpovědným za nekontaktnost společnosti *NC&D*, u které se správce daně pokoušel ověřovat okolnosti dodávek zboží. Namítá, že tato společnost se stala nekontaktní až v průběhu řízení, a to poté, co s ní správce daně již některé procesní úkony prováděl; nelze tak přenášet následky jeho nedůslednosti na stěžovatele. Zde je třeba nejprve poznamenat, že takto formulovaná námitka nebyla uplatněna v žalobě, a krajský soud tak neměl důvod se k této problematice samostatně vyjadřovat. Pokud tedy učinil pouze ve druhém odstavci na str. 18 napadeného rozsudku poznámku, kterou aproboval názor žalovaného o

problematické bonitě zmiňované společnosti právě z důvodu jejího počínání v průběhu vytýkacího řízení, nelze takovému odůvodnění ničeho vytknout. Výhrady stěžovatele tak spíše míří proti odůvodnění rozhodnutí žalovaného (což je v přímém rozporu s ustanovením § 102 s. ř. s., a 106 odst. 1 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud nicméně i přesto považuje za vhodné na tuto argumentaci ve stručnosti věcně zareagovat. Názor, dle kterého následky nedůslednosti či dokonce indolence správního orgánu při dokazování nelze přenášet na jeho účastníky, nelze jistě v rovině obecné odmítnout, dle názoru zdejšího soudu se zde ale o takový případ nejedná. Stěžovatel totiž přehlíží fakt, že jednotlivé fáze dokazování se vždy odvíjejí od momentální míry poznatků správního orgánu o skutkovém stavu věci a nelze tak rozhodně vyloučit, že v důsledku dalších provedených důkazů se objeví potřeba provést opětovně například již dříve provedený důkaz (lhostejno, zda k dosud nezjišťovaným skutečnostem, či k prověření skutečností již zjišťovaných), a to i opakovaně. Představa, že nelze například u určité osoby provést opakované šetření, či výslech svědka, je zcela mylná a koliduje s požadavkem na zjištění skutkového stavu věci, umožňujícího řádné stanovení a vybrání daní (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Správci daně, který prostřednictvím obsáhlého dokazování teprve postupně rozkrýval skutečný stav věci, nelze vytýkat, že určité skutkové okolnosti nezjišťoval výlučně v rámci prvního kontaktu se subjektem, který mohl k objasnění skutkového stavu přispět, a to za situace, kdy nic nenasvědčovalo závěru, že další dokazování takový subjekt svým počínáním v budoucnu zmaří. Krajský soud tedy zcela správně akcentoval právě fakt, že stěžovatel jmenovanou společnost opakovaně označoval za solidního obchodního partnera; správce daně proto neměl důvod měnit v jeho případě standardní pravidla dokazování. Ani tato dílčí námitka stěžovatele tak není důvodná.

Stěžovatel dále namítal, že jím provedená oprava některých daňových dokladů (data uskutečnění zdanitelných plnění – pozn. NSS) nebyla akceptována, ač takovému postupu nic nebránilo – šlo jen o opravu formálních nesprávností, které neměnily podstatu obchodních případů. Tato námitka byla uplatněna již v žalobě a krajský soud se s ní vypořádal na str. 18 svého rozsudku (třetí odstavec), kdy odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (str. 20) s tím, že jím byla tato námitka vypořádána dostatečně. K této otázce se vyjádřil i nad tento rámec, a to způsobem, který je podrobněji popsán v narativní části tohoto rozsudku. Z hlediska kasačního přezkumu je podstatné, že argumentace stěžovatele je vedena pouze v obecné rovině a nepolemizuje nikterak s názorem vysloveným krajským soudem. Za této situace se Nejvyšší správní soud omezil pouze na posouzení, zda krajský soud tuto námitku vypořádal a zda jeho hodnocení věci neodporuje zásadám obecné a právní logiky; jakékoli další úvahy by již překračovaly dispositivní zásadu, jíž je řízení o kasační stížnosti ovládáno (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). V rámci takto vymezeného rozsahu přezkumu zdejší soud naznal, že napadený rozsudek žádnými deficity netrpí a i tuto kasační námitku proto nemohl uznat za důvodnou.

Konečně stěžovatel uvedl, že správce daně byl pokutován „*Úřadem pro ochranu utajovaných skutečností*“ (zřejmě míněno Úřadem pro ochranu osobních údajů – pozn. NSS) z důvodu ztráty části daňového spisu, z čehož dovozuje, že důkazy nemohly být daňovými orgány hodnoceny objektivně. Nejvyšší správní soud zjistil, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem [neurčitá zmínka o ztrátě vyjádření ke zprávě o výsledku vytýkacího řízení, uvedená na str. 5 žaloby, rozhodně nemůže být považována za

řádně formulovaný žalobní bod – srov. ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a § 75 odst. 2, větu první s. ř. s.] přičemž z ničeho neplyne, že by v tom stěžovateli něco bránilo. Za této situace jde o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), a Nejvyšší správní soud se jí proto věcně nezabýval.

Ze všech výše uvedených důvodů dospěl tedy Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto mu nezbylo, než rozsudkem ji zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný a právo na náhradu nákladů řízení mu proto nepřísluší. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, tomu žádné náklady s tímto řízením nevznikly. Soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 15. dubna 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu