

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **MAKIMA s.r.o.,** Filištínská 28, Chrudim, zastoupená Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 32, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2015, č. j. 31804/15/5300-21443-706986, č. j. 31805/15/5300-21443-706986, č. j. 31806/15/5300-21443-706986, č. j. 31807/15/5300-21443-706986 a č. j. 31808/15/5300-21443-706986, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice ze dne 6. 12. 2016, č. j. 52 Af 47/2015 – 499,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice ze dne 6. 12. 2016, č. j. 52 Af 47/2015 – 499, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2015, č. j. 31804/15/5300-21443-706986, č. j. 31805/15/5300-21443-706986, č. j. 31806/15/5300-21443-706986, č. j. 31807/15/5300-21443-706986 a č. j. 31808/15/5300-21443-706986, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 30.914 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Stanislava Němce, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Správce daně vydal dvanáct dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až prosinec 2010. Žalobkyni za uvedené zdaňovací období neuznal nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. K odvolání žalobkyně žalovaný napadenými rozhodnutími čtyři dodatečné platební výměry částečně změnil a osm jich potvrdil.
[2] Z odůvodnění napadených rozhodnutí plyne, že žalovaný neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za všechna zdaňovací období roku 2010. Zmíněná zdanitelná plnění se týkala obchodních transakcí s methylesterem řepkového oleje (dále jen „MEŘO“) a řepkovým olejem, které žalobkyně nakupovala a prodávala dalším subjektům. Některé transakce podle žalovaného byly součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla, nebo přinejmenším vědět mohla; o jiných jsou pochybnosti, zda se uskutečnily tak, jak žalobkyně tvrdila; k některým zase žalobkyně nedodala daňové doklady.

II. Žaloba a rozsudek krajského soudu

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Krajský soud žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud dále rekapituluje popořadě vždy žalobní námitku a její posouzení krajským soudem.

[4] Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, neboť se správce daně vůbec nezabýval otázkou, zda byla přeprava předmětného zboží do tuzemska prováděna v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (žalobkyně odkazovala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013 – 152).

[5] Podle krajského soudu tato otázka není pro posouzení věci rozhodující. V žalobkyní odkazovaném rozsudku šlo o odlišný případ, neboť v něm přepravu zboží z jiného členského státu zajišťoval sám daňový subjekt, zatímco v posuzované věci žalobkyně nakupovala zboží od dodavatele, přičemž jeho přepravu zajišťovala JSS INVESTIČNÍ s.r.o. Postačí přitom, že správce daně prokázal existenci pochybností o tom, že o uvedené transakci bylo účtováno v souladu s jejím reálným průběhem. Pohyb zboží v projednávaném případě se neshodoval s tím, co žalobkyně uváděla v předložených daňových dokladech. Zboží bylo přepraveno z Polska do Německa bez fyzické přítomnosti v České republice. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že tomu tak nebylo, tedy že zboží na území České republiky bylo. Své důkazní břemeno ale neunesla. Nárok na odpočet proto nemohl být úspěšný.

[6] Další námitkou žalobkyně tvrdila nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že není jasné, zda jí nárok na odpočet nebyl přiznán z důvodu, že místo zdanitelného plnění se nenachází v tuzemsku, nebo z důvodu její účasti na daňovém podvodu. K této námitce krajský soud odkázal na body 240 až 254 odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Z této pasáže plyne, že různé transakce postihly různé důvody pro neuznání nároku na odpočet DPH. U dodávek MEŘO dále prodávaných společnosti TOMINA OIL s.r.o., žalobkyně neprokázala, že by se místo plnění nacházelo v tuzemsku. U zdanitelných plnění za období leden a duben 2010 deklarovaných v evidenci vedené podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pak nebyl nárok na odpočet uznán proto, že žalobkyně nepředložila daňový doklad vystavený plátcem. U všech ostatních

posuzovaných zdanitelných plnění byla důvodem k nepřiznání požadovaného nároku vědomá účast žalobkyně na daňovém podvodu. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto dle krajského soudu nedůvodná.

[7] V dalším žalobním bodě žalobkyně namítala, že s ní daňové orgány řádně neprojednaly zprávu o daňové kontrole. K projednání došlo až po skončení prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Krajský soud se shodl se žalovaným, že se žalobkyně opakovanými omluvami vyhýbala projednání zprávy o daňové kontrole. V jednom případě se dokonce omluvila z termínu, který původně sama navrhla. Důvodem omluvy byla účast zástupce na školení. Správce daně přitom zjistil, že daňové školení, kterého se měl zástupce žalobkyně účastnit, probíhalo v jiný den, než v den, na který bylo nařízeno projednání zprávy o daňové kontrole.
[8] Stejně tak dle krajského soudu nedošlo k pochybení tím, že zprávu o daňové kontrole projednal správce daně až dodatečně v rámci řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, aniž by tyto výměry zrušil. Za situace, kdy se daňovému subjektu nepodaří dosáhnout změny ve výsledku kontrolního zjištění na základě vyjádření, je závěrečné projednání zprávy o daňové kontrole pouze jakýmsi formálním ukončením procesu daňové kontroly, ve kterém subjekt již nemá možnost rozhodnutí správce daně ovlivnit. V projednávané věci navíc žalobkyně měla možnost se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a také tak učinila (návrh na doplnění výsledku kontrolního zjištění doručený správci daně dne 4. 3. 2014).

[9] Krajský soud rovněž upozornil, že pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost. Naopak je třeba vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. Neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „dohánět“ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. V této souvislosti krajský soud odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, podle něhož doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Musí ovšem být zaručena dvojinstančnost řízení, tedy daňový subjekt musí mít možnost, aby sporné skutečnosti a jeho právní argumentace mohly být případně přezkoumány odvolacím orgánem. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích) a že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší.

[10] Postup žalovaného se dle názoru krajského soudu shora vysloveným zásadám nepříčí. Žalovaný seznal, že správce daně původně nesprávně vyhodnotil, že se žalobkyně vyhýbá projednání zprávy, a proto mu nařídil, aby se žalobkyní znovu zprávu projednal. Za této situace by postrádalo smysl, aby žalovaný předmětné platební výměry rušil. Dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole se žalobkyní už na jejich obsah s ohledem na § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nemohlo mít vliv. Navíc zrušit platební výměry ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu by ani nemohl, neboť rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí.

Je totiž vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

[11] Žalobkyně navíc prostřednictvím svého zástupce pokračovala ve svém obstrukčním jednání i poté, kdy mu byla v rámci odvolacího řízení opětovně dána možnost zprávu o daňové kontrole projednat. Z termínů navržených správcem daně k projednání se její zástupce opakovaně omlouval, přičemž přinejmenším v jednom případě bylo prokázáno, že jeho omluva nebyla důvodná. Správci daně za takové situace nelze vytknout, že jednání žalobkyně posoudil jako vyhýbání se projednání zprávy, a že ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu tuto zprávu doručil zástupci žalobkyně. Krajský soud má tedy za to, že žalobkyně postupem žalovaného, respektive ještě dříve správcem daně, nebyla zkrácena na právu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a podrobit závěry prvostupňového orgánu přezkumu orgánem odvolacím.

[12] Žalobkyně dále v žalobě tvrdila, že jí správce daně účelově znemožnil projednání zprávy o daňové kontrole, aby mohl vydat rozhodnutí ve věci a prodloužit si tím lhůtu pro stanovení daně. Podle krajského soudu právě obstrukční jednání žalobkyně, potažmo jejího zástupce v souvislosti projednáním zprávy o daňové kontrole, nasvědčuje, že právě ona se vyhýbala pojednání zprávy s cílem, aby daň prekludovala. Krajský soud připustil, že jestliže správce daně původně neměl dostatek podkladů pro závěr, že se žalobkyně úmyslně vyhýbá projednání zprávy, a přesto jej učinil a předmětnou zprávu žalobkyni zaslal, nepostupoval správně a proces daňové kontroly nebyl formálně správně ukončen. Tato vada řízení však byla následně v odvolacím řízení správcem daně odstraněna a v žádném případě nemohla zapříčinit nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů, neboť žalobkyně postupem správce daně nebyla zkrácena na právech; řádné projednání zprávy by na rozhodnutí správce daně již nemohlo mít žádný vliv.

[13] Ani žádost o mezinárodní spolupráci při správě daní neměla dle krajského soudu jako jediný účel prodloužení prekluzivní lhůty. Podle krajského soudu je dožádání dostatečně odůvodněno v odst. 156 rozhodnutí žalovaného. Dožádání bylo zcela namístě, neboť jednotliví dodavatelé MEŘO i řepkového oleje pocházeli z Německa a Polska. Krajský soud považuje za legitimní snahu žalovaného ozřejmit rozhodné skutečnosti týkající se jednotlivých dodávek zboží. Žalobkyně neuvádí, v čem konkrétně účelovost postupu či překročení kompetencí žalovaného spatřuje. Přeshraniční aspekt posuzované věci je zcela zřejmý.

[14] Jelikož obě právní skutečnosti (vydání dodatečných platebních výměrů a dožádání do zahraničí) prodloužily prekluzivní lhůtu doměření daně, lhůta uplynula teprve dne 15. 12. 2015. Napadená rozhodnutí přitom nabyla právní moci dne 5. 10. 2015. Žalobkyni tak byla daň stanovena před uplynutím zákonné prekluzivní lhůty.

[15] Další námitkou žalobkyně tvrdila, že dodatečné platební výměry nebyly účinně doručeny. Podle krajského soudu však byly doručeny správně, protože plná moc předložená žalobkyní se dle jejího textu vztahovala pouze na daňovou kontrolu, nikoliv na celé doměřovací řízení. Daňová kontrola je soubor dílčích úkonů, zakončený zprávou o daňové kontrole. Správce daně tak postupoval zcela správně, jestliže dodatečné platební výměry doručoval přímo žalobkyni a nikoliv jejímu zástupci. Na okraj soud dodal, že i

kdyby uvedený výklad plné moci byl nesprávný, nezaložilo by to nezákonnost napadených rozhodnutí. Rozhodnutí byla totiž doručena žalobkyni, která se proti nim odvolala. I kdyby tedy došlo k pochybení při doručování, fakticky se žalobkyně o výměrech dozvěděla, a chyba by jí tedy nezasáhla do práv.

[16] Krajský soud neshledal pochybení správních orgánů ani při hodnocení provedených důkazů. Žalobkyně namítala, že pan Ing. Matoušek nemohl vypovídat jako svědek, neboť vypovídal o záležitostech obchodní společnosti, jíž je sám jednatelem; to přitom judikatura neumožňuje. V takové situaci je nutné jednatele vyslechnout jako účastníka řízení (č. j. 5 Afs 6/2010 – 101). Podle krajského soudu je to ale v projednávaném případě v pořádku, protože Ing. Matoušek vypovídal v rámci daňového řízení týkajícího se jiného daňového subjektu, konkrétně dodavatele OSKAR – IMPORT, spol. s r.o. V tomto jiném řízení nic nebránilo tomu, aby tato osoba vypovídala jako svědek a aby její výpověď sloužila jako důkaz i v posuzované věci.

[17] Ohledně hodnocení výpovědi svědka Č. krajský soud dal žalobkyni částečně za pravdu – žalovaný dostatečně neodůvodnil svůj závěr, že se tento svědek v obchodech s MEŘO orientuje. Tato vada ovšem nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle krajského soudu mezi namítanou nezákonností a důsledky případného vyhovění žalobě, tedy zrušením napadeného správního rozhodnutí, musí existovat určitý vztah proporcionality. Žalobkyně sice na zmíněnou procesní vadu poukázala, neuvedla ovšem, jak by měla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Navíc podle krajského soudu i případná snížená orientace tohoto svědka v obchodech s MEŘO nezpochybňuje veškeré skutečnosti vyplývající z jeho výpovědi. Jde o manažera společnosti, která byla odběratelem žalobkyně. Vzhledem k tomu, že předmětem činnosti společnosti byl nákup a prodej minerálních olejů, svědek alespoň základní povědomí o průběhu jednotlivých obchodních transakcí musel mít. Neschopnost v reakci na odkaz zástupce žalobkyně vysvětlit rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z pohledu DPH a soukromoprávním vlastnictvím na tom nic nemění. Navíc, svědecká výpověď pana Č. nebyla jediným důkazem o neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Správní orgány vycházely i ze zprávy o daňové kontrole týkající se zmíněného odběratele žalobkyně.

[18] Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce, že žalovaný v bodě 295 napadených rozhodnutí slučuje institut seznámení s výsledkem kontrolního zjištění s institutem projednání zprávy o daňové kontrole. Podle krajského soudu žalovaný v rozhodnutí čte něco, co tam není. Ve zmíněném bodě 295 napadených rozhodnutí žalovaný pouze vysvětluje rozdíl mezi úpravou projednání zprávy o daňové kontrole podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a novou úpravou obsaženou v daňovém řádu. Zmiňovaná pasáž je dle názoru krajského soudu přehledná, srozumitelná, obsahuje citaci příslušných zákonných ustanovení a vyplývá z ní pouze jediný možný závěr, že žalobkyně poté, kdy na základě jejího vyjádření a návrhu na doplnění výsledku kontrolního zjištění nedošlo ke změně tohoto výsledku, již neměla možnost v rámci projednání zprávy o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění zvrátit.

[19] Z výše uvedených důvodů krajský soud shledal všechny žalobkyní uplatněné žalobní body nedůvodnými. Napadená rozhodnutí netrpí vadami, pro které by je musel

zrušit. Žalovaný správně rozhodl, že žalobkyně podmínky pro přiznání nároku na dopočet DPH nesplnila.

III. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[20] Rozsudek krajského soudu žalobkyně (stěžovatelka) napadla kasační stížností. Domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu. Uplatňuje tři okruhy námitek, které všechny vychází z argumentace již uplatněné v odvolacím správním řízení a v řízení před krajským soudem. První dva okruhy se vztahují k procesu doměření daně, třetí k hmotněprávnímu posouzení daňové povinnosti a provádění a hodnocení důkazů.

[21] Prvním okruhem námitek stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že neprávně posoudil otázku prekluze daně. Správce daně účelově prodlužoval prekluzivní lhůty k doměření daně. Učinil tak jednak vydáním dodatečných platebních výměrů [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu], aniž by pro to byla splněna podmínka projednání zprávy, což uznal i sám žalovaný. Učinil tak i nadbytečným provedením dožádání do jiného členského státu. Ohledně dožádání žalovaný sám uvedl, jak bude postupovat v případě, že odpovědi obdrží do doby před vydáním rozhodnutí, a jak bude postupovat, jestliže obdrží odpověď až po vydání rozhodnutí. Odpověď k vydání rozhodnutí tedy zřejmě nepotřeboval, pouze si účelově prodlužoval prekluzivní lhůtu. Popsanými úkony správní orgány zneužily právo.

[22] Pokud by byl výše uvedený způsob prodloužení prekluzivní lhůty akceptován – vydání dodatečných platebních výměrů, ač pro to nejsou přítomné podmínky, stejně jako dožádání do cizího státu, aniž by bylo dožádání potřeba – tak se tímto zcela eliminuje prekluzivní lhůta pro stanovení daně upravená v § 148 odst. 1 daňového řádu.

[23] K prekluzi nemohlo dojít ani proto, že dodatečné platební výměry správní orgán nedoručil zákonným způsobem zástupci stěžovatelky. Chybně vyhodnotil její plnou moc. Doručení daňovému subjektu nelze podle § 41 daňového řádu považovat za řádné. Nesprávné vyhodnocení plné moci opět potvrdil sám žalovaný, neboť později nařídil tuto plnou moc akceptovat.

[24] Z výše uvedeného stěžovatelka dovozuje, že daň prekludovala. Daňová kontrola končí dle § 88 odst. 4 daňového řádu projednáním zprávy o daňové kontrole, k čemuž však nedošlo. K prodloužení lhůty vydáním dodatečných platebních výměrů také nedošlo. Řádně byly platební výměry doručeny až dne 28. 8. 2014, kdy zástupce stěžovatelky měl možnost se s platebními výměry seznámit při nahlížení do spisu.

[25] Druhý okruh námitek se týká neprojednání zprávy o daňové kontrole. Podle judikatury nemůže být využití lhůt stanovených procesním právním předpisem posuzováno jako zneužití práva. S daňovým subjektem je nutné nejdříve projednat zprávu o daňové kontrole, respektive poskytnout mu k tomu možnost a přiměřený časový prostor, a teprve potom lze – mimo jiné v závislosti na jeho vyjádření ke zprávě, tj. jaké námitky, připomínky, návrhy na doplnění dokazování atd. uvede – případně daň doměřit. Správce daně nestihl projednat se stěžovatelkou zprávu o daňové kontrole v prekluzivní

lhůtě a vědom si této lhůty rezignoval na projednání zprávy a fabuloval splnění podmínek pro fikci projednání zprávy podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozhodnutí slučuje návrhy na projednání zprávy před prekluzí a po prekluzi. Rovněž zástupce stěžovatelky jasně vysvětlil, že si v omluvě zaměnil dva semináře, ale soud to považuje nadále jako falešnou omluvu.

[26] Projednání zprávy o daňové kontrole až po vydání dodatečných platebních výměrů nemůže vadu spočívající v jejím předchozím neprojednání zhojit. Takové projednání je pouhou formalitou: žalovaný nemůže žádný návrh na změnu akceptovat, protože je vázán již vydanými dodatečnými platebními výměry. Možnost stěžovatelky se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřit není relevantní.

[27] I kdyby bylo možné dodatečně zprávu projednat, nebyl tento procesní úkon učiněn řádně. Žalovaný uložil správci daně nové projednání zprávy o daňové kontrole. I přes to, že se zástupce stěžovatele řádně z projednání omluvil, správce daně omluvu považoval za obstrukci a zprávu stěžovatelce zaslal s tím, že ji považuje za projednanou. Seznámení s napadenými rozhodnutími, tak jak to žalovanému ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu, neproběhlo vůbec.

[28] Třetím okruhem námitek stěžovatelka míří na hmotněprávní posouzení neuznání nadměrného odpočtu DPH.

[29] Žalovaný se vůbec neorientoval v obchodech s řepkovým olejem. Nedokázal se zorientovat v seznamech, které mu poskytla celní správa, nedokázal položit správně otázky, kterými dožadoval jiné správce daně, účelově hodnotil výslechy svědků a vyloučil generálně nárok na odpočet, aniž by se zabýval jednotlivými fakturami.

[30] Žalovaným získané údaje od celní správy sice neprokázaly, že obchody proběhly tak, jak tvrdí stěžovatelka, to ovšem nemůže přesunout důkazní břemeno na daňový subjekt. K tomu by bylo nutné zjištění, které by obchody výslovně popřelo. Předložené důkazy však nevyvrací možnost, že se jedná o jiné obchody, než ty, které jsou v evidenci celní správy. Žádný svědek ani nevyvrátil, že by tvrzené skutečnosti neproběhly tak, jak tvrdila stěžovatelka. Stejně tak nelze neunesení důkazního břemene odvozovat od toho, že stěžovatelka nepředložila daňový doklad vystavený plátcem, jak jí ukládá § 73 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný vytvořil teorii, že zboží nebylo tímto plátcem dodáno a toto mu postačuje ke konstatování, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Přitom je to opět žalovaný, kdo musí předložit důkaz o tom, že dodavatel stěžovatelce toto zboží nedodal. Takový důkaz však nedoložil.

[31] Stěžovatelce není jasné, zda jí byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu neunesení důkazního břemene, nebo zda se účastnila daňového podvodu. Rozhodnutí žalovaného považuje za nepřezkoumatelné. Variantní závěr odepření nároku na odpočet z obou důvodů je neakceptovatelný. Šlo-li by o podvod, musel by správce daně prokázat, že stěžovatelka věděla, nebo vědět mohla, že byla součástí daňového úniku spáchaného hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. V projednávaném případě absentuje jak popis případného podvodu, tak důkazy svědčící o tom, že o nich stěžovatelka věděla nebo vědět mohla.

[32] Svědek Č. se v obchodování s řepným olejem vůbec neorientoval. Na konci výslechu uvedl, že nerozumí otázce, jaký je rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z hlediska DPH a soukromoprávním vlastnictvím. Přitom přímo k této otázce byl vyslýchán. Není tedy pravdou, jak uvádí žalovaný, že svědek obchodování rozuměl. Jeho výpovědi jsou nepřesné.

[33] Dále k dokazování stěžovatelka uvádí, že výpověď fyzické osoby o záležitostech týkajících se obchodní společnosti, jíž je taková osoba statutárním orgánem, nemůže v daňovém řízení být hodnocena jako výpověď svědka (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101).

[34] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje kasační stížnost zamítnout. Ohledně důvodů odkazuje na napadené rozhodnutí krajského soudu, se kterým souhlasí. Následně se stručně vyjadřuje k některým důvodům v kasační stížnosti.

[35] Žalovaný nedospěl k variantnímu závěru. U různých transakcí shledal různé důvody, z jakých stěžovatelce nárok na odpočet DPH nebyl uznán. Jedná se o: (i) neprokázání, že došlo k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku dle § 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 7 odst. 1 a 2 zákona o DPH u transakcí spojených s prodejem komodity MEŘO společnosti TOMINA OIL s. r. o. ve zdaňovacích obdobích srpen – listopad roku 2010; (ii) neunesení důkazního břemene dle § 73 zákona o DPH u přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období leden – duben roku 2010 deklarovaných v evidenci vedené dle § 100 zákona o DPH, ke kterým nebyly doloženy daňové doklady; (iii) prokázání, že se stěžovatelka vědomě účastnila transakcí zasažených daňovým podvodem u všech ostatních transakcí.

[36] Zaslání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení není podle žalovaného pochybení, ale legitimní postup. Zmocněnec stěžovatelky projednání zprávy obstruoval.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[37] Poté, co Nejvyšší správní soud vyhodnotil všechny podmínky projednatelnosti kasační stížnosti jako splněné, přistoupil k posouzení její důvodnosti. Z níže uvedených důvodů přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[38] Pro přehlednost soud odůvodnění strukturoval dle okruhů uplatněných kasačních námitek. Nejprve se zabýval otázkou prekluze daně (*IV. a*), následně neseznámení stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole (*IV. b*) a na závěr otázkou dokazování a hmotněprávního posouzení daňové povinnosti (*IV. c*).

IV. a) K prekluzi daně

[39] Prvním okruhem argumentů stěžovatelka namítá, že k doměření daně došlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Obě právní skutečnosti, ze kterých žalovaný i krajský soud dovozují prodloužení lhůty k doměření daně, považuje za účelově využité správními

orgány pouze k prodloužení prekluzivní lhůty. Dodatečné platební výměry jí navíc nebyly řádně doručeny, a proto nemohly mít na lhůtu k doměření daně vliv.

[40] Žalovaný i krajský soud vyšli z toho, že daň byla doměřena v rámci prekluzivní lhůty. Vycházeli přitom z následující úvahy. Prekluzivní tříletá lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu opětovně běžet ode dne, kdy došlo k zahájení daňové kontroly, tedy od 6. 4. 2011, a měla tak skončit ke dni 6. 4. 2014. Dodatečné platební výměry, kterými byla stěžovatelce doměřena DPH za rozhodné období, byly vydány dne 17. 3. 2014, téhož dne byly stěžovatelce i oznámeny, stalo se tak v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně. Z toho důvodu došlo k prodloužení této lhůty do 6. 4. 2015. Dne 10. 10. 2014 žalovaný odeslal žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní, čímž došlo ke stavění běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to až do 19. 6. 2015, kdy byla žalovanému doručena poslední odpověď polské daňové správy týkající se společnosti KAMEX. Lhůta tedy neběžela celkem po dobu 253 dní, opět začala běžet dne 20. 6. 2015. Ode dne, kdy došlo ke stavění lhůty (10. 10. 2014), do dne, kdy měla lhůta původně uplynout (6. 4. 2015), uplynulo celkem 179 dní. Lhůta pro stanovení daně tedy uplynula teprve dne 15. 12. 2015 (po uplynutí 179 dnů ode dne 20. 6. 2015). Napadená rozhodnutí přitom nabyla právní moci dne 5. 10. 2015, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.

[41] Jak výše uvedeno, stěžovatelka má za to, že uvedená úvaha neobstojí ze tří důvodů: (i) správce daně účelově vydal dodatečné platební výměry za účelem prodloužení lhůty k doměření daně, ač k vydání výměrů nebyly splněny procesní podmínky; (ii) dodatečné platební výměry jí nebyly řádně doručeny, a proto nemohly lhůtu prodloužit; (iii) žalovaný provedl dožádání do zahraničí účelově pouze proto, aby lhůtu k doměření daně prodloužil. Nejvyšší správní soud posoudil vliv zmiňovaných okamžiků na běh lhůty pro doměření daně následovně.

[42] Vydání dodatečných platebních výměrů bylo legitimním krokem k doměření daně. Nic v projednávaném případě nenapovídá tomu, co dovozuje stěžovatelka, tedy že by k uvedenému kroku správce daně přistoupil pouze z důvodu prodloužení lhůty k doměření daně.

[43] Správce daně výměry vydal v okamžiku, kdy se již daňový subjekt vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění a jako poslední úkon daňové kontroly zbývalo stěžovatelku seznámit se zprávou o daňové kontrole. Správní orgán stanovil lhůtu k projednání zprávy na 28. 2. 2014. Na tento termín jednání se stěžovatelka bez omluvy nedostavila. Správce daně tento den doručil jednateli stěžovatelky oznámení o novém termínu projednání daňové zprávy, navrženém na den 5. 3. 2014. Dne 4. 3. 2014 stěžovatelka správci daně sdělila, že její zastoupení v řízení přebral nový zástupce, který se hned z jednání nařízeného na den 5. 3. 2014 omluvil; sám přitom ve svém podání navrhl nové tři termíny k projednání zprávy (7. 3., 10. 3. a 17. 3. 2014). Správce daně obratem zaslal zástupci stěžovatelky písemnost, ve které potvrdil termín jednání 7. 3. 2014, tuto zprávu si zástupce ovšem vyzvedl v datové schránce až dne 14. 3. 2014. Dále se správce daně pokusil potvrdit telefonickým rozhovorem přímo se zástupcem stěžovatelky termín 10. 3. 2014, uskutečnit hovor přímo se zástupcem se mu nepodařilo.

[44] Z popsaných okolností správce daně vyhodnotil průběh řízení jako vyhýbání se seznámení se se zprávou o daňové kontrole ze strany daňového subjektu a podle § 88 odst. 5 stěžovatelce stěžovatelku seznámil se zprávou o daňové kontrole písemně. Žalovaný následně postup správce daně shledal předčasným a nařídil mu, aby se pokusil stěžovatelku se zprávou o daňové kontrole seznámit znovu (k tomu níže).

[45] Právní názor žalovaného nepřísluší nyní Nejvyššímu správnímu soudu hodnotit. Nutné je ovšem posoudit, zda by výše uvedený postup správce daně mohl být vnímán jako účelové porušení právních norem s jediným účelem – prodloužení lhůty k doměření daně. Podle Nejvyššího správního soudu takto postup správního orgánu hodnotit nelze. Byť odvolací správní orgán shledal právní názor správce daně o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole stěžovatelkou jako nesprávný, nejednalo se dle názoru soudu o zcela iracionální a svévolný názor a na to navazující procesní postup. Stěžovatelka skutečně ne zcela spolupracovala při stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Omluvy či změna zastoupení na poslední chvíli před konáním jednání jsou podle judikatury typické projevy vyhýbání se seznámení se se zprávou o daňové kontrole (srov. rozsudek ze dne 21. 5. 2013, č. j. 2 Afs 17/2012 – 26).

[46] Lze tedy uzavřít, že správce daně, ať již správně nebo ne, zaujal právní názor, že se stěžovatelka vyhýbá projednání zprávy o daňové kontrole, a tím pádem ji dle § 88 odst. 5 daňového řádu zprávu o daňové kontrole zaslal. V uvedeném postupu nelze spatřovat libovůli spočívající v účelovém jednání.

[47] Dalším argumentem stěžovatelky, proč dodatečné platební výměry nemohly prodloužit lhůtu k doměření daně je, že jí nebyly řádně doručeny.

[48] Soud tuto námitku shledává důvodnou – konstrukce žalovaného, odůvodňující závěr, že daň byla doměřena v rámci prekluzivní lhůty, neobstojí. Jak je rozebráno dále, ve správním spise není dostatek podkladů pro možnost učinit závěr, že dodatečné platební výměry byly účinně doručeny. Z tohoto důvodu soud rozhodnutí krajského soudu i žalovaného ruší. Zároveň však otázku, zda daň byla doměřena až po prekluzivní lhůtě, neuzavírá. K závěru je totiž nutné provést další dokazování.

[49] Správní orgány pochybily při posuzování rozsahu zastoupení stěžovatelky v daňovém řízení. Daňový subjekt si může zvolit zmocněnce, a to dle § 27 odst. 1 daňového řádu. Toto zmocnění se prokazuje písemnou plnou mocí. Dle § 28 odst. 1 daňového je zmocnitel povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením, nebo jiným postupům se plná moc vztahuje. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že zmocnění může být uděleno v různém rozsahu – k určitému úkonu, skupině úkonů, pro určitou část řízení, či pro celé řízení. Při posuzování rozsahu zmocnění je vždy namístě položit si otázku, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 – 158, č. 1811/2009 Sb. NSS). Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících. Jednou z hlavních okolností v případě dohody o plné moci je text plné moci, listiny osvědčující její uzavření.

[50] V projednávaném případě stěžovatelka v průběhu daňového řízení předložila plnou moc ze dne 4. 3. 2014, která zástupce opravňovala k tomu, aby ji „*zastupoval při daňové kontrole daně z přidané hodnoty, a tím souvisejících všech úkonů. Dále je oprávněn na základě této plné moci podávat žaloby ke správnímu soudu a činit veškeré úkony s tím související. Jedná se o namátkový výčet všech úkonů, které smí provádět, nikoliv o úplný výčet úkonů. V případě, kdy je k úkonům potřebné povinné zastoupení advokátem, např. kasační stížnost, je oprávněn tuto plnou moc postoupit advokátovi.*“

[51] Význam textu plné moci není zcela zřejmý a je tedy nutné jej interpretovat. První citovaná věta evidentně míří pouze na fázi daňové kontroly, a proto z ní samotné nelze dovodit, že zástupce disponuje oprávněním na celé daňové řízení. Druhá věta zase míří pouze na případnou fázi soudního řízení, také z ní tedy nelze dovodit zastoupení pro úkony daňového řízení mimo daňovou kontrolu. Potud Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu.

[52] Z poslední citované věty lze ovšem dovodit minimálně pochybnosti o tom, zda se plná moc nevztahuje i na celé daňové řízení. Text plné moci jednak uvádí, že výčet úkonů je pouze demonstrativní, přitom výčtem úkonů nelze rozumět výčet v rámci daňové kontroly nebo soudního řízení (takové úkony žádné v plné moci vypočítány nejsou), ale daňovou kontrolu a jednání před soudy. Mimo jednání v rámci daňové kontroly a před soudy, tak zmocněnec disponoval oprávněním provádět i další, nevypočtené, úkony.

[53] Ostatně i dle praktické úvahy dává méně smyslu, že by stěžovatelka zmocnila určitou osobu pro daňovou kontrolu, následně si přála v období mezi ukončením daňové kontroly před pravomocným ukončením daňového řízení být bez zastoupení, aby v zápětí chtěla být stejnou osobou zastoupena v řízení před správním soudem. Takové nastavení rozsahu zastoupení samozřejmě možné je, neodpovídá to ale běžnému racionálnímu chování účastníků právních vztahů. Není-li přitom z okolností zřejmý opak, měla by se při výkladu právních úkonů přisuzovat subjektům právních vztahů jistá míra racionality.

[54] Nejvyšší správní soud tak musí v tomto ohledu korigovat názor správního orgánu i krajského soudu, že rozsah plné moci se jednoznačně nevztahoval na celé daňové řízení. Rozsah plné moci s nejvyšší pravděpodobností generální byl. I kdyby správnímu orgánu nebyl z předloženého dokladu o plné moci rozsah zastoupení zřejmý, tak se jednalo o zmocnění vymezené nejasně. V takovém případě měl správní orgán vyzvat zmocnitele v souladu s § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zplnomocnění. To však neučinil.

[55] Otázka rozsahu zastoupení přitom úzce souvisí s otázkou účinnosti doručení dodatečných platebních výměrů a tím pádem i jejich vlivu na běh prekluzivní lhůty pro doměření daně. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůtu pro stanovení daně prodlužuje oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Oznámení rozhodnutí se dle § 101 odst. 6 daňového řádu rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. Je-li daňový subjekt v daňovém řízení zastoupen, doručují se písemnosti pouze zástupci (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Z výše uvedeného je zřejmé, že dodatečné platební výměry měly být doručené zástupci stěžovatelky, nikoliv stěžovatelce samotné.

[56] Nyní je pro posouzení věci klíčové zodpovězení otázky, zda i přes uvedenou vadu mohlo dojít k účinnému doručení dodatečných platebních výměrů, tj. takovému doručení, které by mělo vliv na lhůtu pro doměření daně.

[57] Předně soud uvádí, že v situaci, kdy je daňový subjekt v řízení zastoupen, doručení platebních výměrů samotnému daňovému subjektu nepředstavuje jejich účinné doručení. Takový výklad by byl jednak v rozporu se zákonnou úpravou (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu), jednak by odporoval smyslu zastoupení – přenesení procesní odpovědnosti za určitou záležitost na zástupce a tím se i zbavení odpovědnosti za přebírání či jakékoliv reagování na písemnosti, které měly být adresovány zástupci.

[58] K účinnému doručení proto je třeba, aby bylo doručeno zákonnému adresátovi platebních výměrů – v projednávaném případě zástupci stěžovatelky v daňovém řízení. V důsledku nesprávného posouzení rozsahu zastoupení v daňovém řízení správce daně dodatečné platební výměry zástupci stěžovatelky neadresoval. Z tvrzení zástupce stěžovatelky v průběhu správního řízení je ovšem zřejmé, že se zástupce s dodatečnými platebními výměry fakticky seznámil. Soud proto dále posuzoval, zda může dojít k účinnému doručení dodatečných platebních výměrů i na základě skutečnosti, že se s nimi adresát fakticky seznámí. Dospěl přitom k závěru, že takto doručit dodatečné platební výměry v daňovém řízení lze.

[59] K obecným východiskům, k nimž je nutno přihlížet při interpretaci i aplikaci norem, upravujících doručování úředních písemností (ať již v řízeních soudních, správních, tak i daňových) se již Nejvyšší správní soud podrobně vyjadřoval (srov. např. rozsudek ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73). Zdůraznil, že orgány aplikující právo musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Právní normativní systém totiž představuje toliko jeden ze způsobů řešení společenských konfliktů, který nelze od ostatních systémů zcela vydělit (a nebylo by to ostatně ani smysluplné) a proto také při myšlenkových postupech v oblasti práva nelze abstrahovat od obecně platných pravidel a představ.

[60] Z této vstupní obecné úvahy konkrétně plyne, že právní výklad prováděný k tomu specializovanými orgány nemá vést k praktickým důsledkům, jež se zásadně odlišují od běžného vnímání institutů ve společnosti. Jakkoliv je institut doručování v právním řádu značně významný, nelze zároveň přehlížet fakt, že svojí podstatou se jedná o komunikační prostředek. Doručení slouží k seznámení účastníků konkrétního řízení s určitými úkony, provedenými orgány veřejné moci. Na straně jedné je nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech. Na straně druhé nelze přijmout formalistický a účelový přístup těchto účastníků, jakož ani případnou formalistickou interpretaci těchto předpisů provedenou soudem (srov. též rozsudek ze dne 20. 9. 2012, č. j. 1 Ans 7/2012 – 43).

[61] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 148/2008 – 73 zdůraznil, že řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala (či nastala zákonná fikce doručení). Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i

potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamená, že se doručení musí vždy zopakovat. Rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.

[62] Reálné doručení před formálními pochybeními upřednostňuje daňový řád výslovně v § 51 odst. 3, dle kterého „*dojde-li ke ztrátě, zničení nebo poškození doručenky nebo není-li řádně vyplněna, lze doručení prokázat jiným způsobem, například tím, že je z postupu adresáta písemnosti zjevné, že mu bylo doručeno*."

[63] Z uvedeného je zřejmé, že v okamžiku, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými platebními výměry seznámil, staly se tyto dodatečné platební výměry účinně doručené. Správní spis ovšem neposkytuje jednoznačnou odpověď na to, kdy se zástupce stěžovatelky s dodatečnými daňovými výměry seznámil; zda k tomuto došlo před uplynutím lhůty pro doměření daně. K této otázce tedy musí správní orgány v dalším řízení provést dokazování. Pokud se prokáže, že k faktickému seznámení zástupce s dodatečnými platebními výměry došlo před uplynutím prekluzivní lhůty, tj. před 7. 4. 2014 (6. 4. 2014 byla neděle), dodatečné platební výměry účinně prodloužily lhůtu pro doměření daně. Pokud se toto prokázat nepodaří, lhůta pro doměření daně dne 7. 4. 2014 uplynula a daňová povinnost je prekludována.

[64] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o důvodnosti jedné z námitek, a z důvodu dílčí nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu i žalovaného ruší, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu dalších kasačních námitek napadajících skutkové a právní závěry, které jsou od výše řešené otázky oddělitelné.

[65] Poslední právní skutečnosti, u kterých stěžovatelka činí sporné, zda měly vliv na běh prekluzivní lhůty pro doměření daně, jsou učiněná dožádání do jiného členského státu. Podle stěžovatelky tato dožádání správní orgány učinily účelově pouze pro prodloužení lhůty k doměření daně.

[66] S hodnocením stěžovatelky se soud neztotožňuje. Důvod dožádání správní orgán přesvědčivě uvádí v rozhodnutí v odst. 158 – obracel se, mimo jiné, na správní orgány místně příslušné pro místa nakládky zboží do Německa a Polska. Získané informace přitom byly pro následný postup a rozhodnutí žalovaného stěžejní.

[67] Správce daně původně v dodatečných platebních výměrech nadměrný odpočet neuznal z důvodu, že se jednalo o podvod. Žalovaný však v odvolacím řízení poukázal na to, že dle důkazů i dle odůvodnění dodatečných platebních výměrů u některých transakcí existuje pochybnost, zda vůbec ke zdanitelnému plnění došlo na území České republiky. Původ zboží těchto transakcí nebyl prokázán. Tyto informace jsou přitom stěžejní pro určení faktického průběhu jednotlivých dodávek a určení místa plnění při přeprodeji zboží v řetězci několika osob povinných k dani, ke kterému dochází v rámci jediného pohybu zboží mezi jednotlivými členskými státy.

[68] Písemností ze dne 17. 9. 2014 proto žalovaný nařídil správci daně doplnit spisový materiál, a to mimo jiné tak, že musí získat doklady o přepravě zboží, které budou obsahovat informace o faktickém pohybu zboží a o původu zboží. Musí zjistit, odkud, kam, jménem koho či na účet jakého subjektu bylo zboží v rámci každé jednotlivé dodávky fakticky přijímáno a odesíláno. Jednalo se hlavně o plnění stěžovatelky pro odběratele TOMINA OIL s.r.o. a VIA-REK spol. s r.o.

[69] Správce daně mezinárodní dožádání do Polska a Německa provedl. Zjistil z něj informace, které ho dovedly ke změně důvodu, proč stěžovatelka nemá nárok na daňový odpočet. Dožádáním totiž zjistil, že plnění, ze kterých stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet, vůbec neproběhla na území České republiky, a proto ani DPH nepodléhala. Správce daně ohledně těchto transakcí tedy změnil důvod neuznání nadměrného odpočtu – nešlo podle něj o podvod na DPH, ale o neunesení důkazního břemene co do podmínky pro odpočet DPH, že místo plnění dodávky bylo v tuzemsku. Z uvedeného je zřejmé, že zahraniční dožádání mělo pro zjištění skutkového stavu a následně právní posouzení klíčový význam. Nelze tedy hovořit o účelovém prodloužení prekluzivní lhůty.

[70] Nadto správce daně v dožádání požadoval i informace týkající se transakcí zasažených daňovým podvodem. Požadoval informace o vzájemné komunikaci a obchodních vztazích jednotlivých článků řetězce (odst. 159 rozhodnutí žalovaného). I z těchto informací získaných dožádáním následně správní orgány vycházely. Například z nich dovodily účelovou strukturu společností v řetězci, jejich propojenost a nestandardní hospodářská rozhodnutí jednotlivých článků řetězce (odst. 263 – 266 rozhodnutí žalovaného).

[71] Ohledně žádostí o mezinárodní spolupráci lze tedy uzavřít, že nic nenasvědčuje tomu, že by uvedené procesní kroky byly projevem libovůle. Naopak jimi správní orgány získávaly informace, které sloužily ke zjištění skutkových okolností rozhodných pro správné doměření daně.

[72] Stran otázky včasnosti doměření daně lze tedy shrnout, že na základě zjištěného skutkového stavu není možné nyní uzavřít, zda došlo k doměření daně v rámci prekluzivní lhůty. V dalším řízení je na správních orgánech, aby doplnily dokazování ohledně okamžiku doručení dodatečných platebních výměrů tehdejšímu zástupci stěžovatelky v daňovém řízení. V této části námitky tedy soud shledal důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení. Stran zahraničních dožádání se Nejvyšší správní soud shoduje s právním hodnocením žalovaného a krajského soudu, že učiněný úkon vliv na běh lhůty k doměření daně měl. (Samozřejmě tento závěr bude mít význam pouze za předpokladu, že předtím došlo k prodloužení lhůty dodatečným platebním výměrem.)

IV. b) K neseznámení stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole

[73] Další okruh kasační argumentace stěžovatelky se týká projednání zprávy o daňové kontrole. Tvrdí, že procesní vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů nešlo odstranit v řízení o odvolání. I kdyby

zprávu o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení projednat šlo, nestalo se to. Správní orgány na svoji povinnost rezignovaly a postupovaly jako by se stěžovatelka projednání vyhýbala, což ovšem nedopovídá skutečnosti.

[74] Ani jedna z uvedených výtek není důvodná. Nejvyšší správní soud nejdříve uvádí základní judikatorní východiska pro posuzování závěrečné fáze daňové kontroly a napravování možných pochybení, ke kterým při tomto procesu může dojít.

[75] Smyslem formalizovaného postupu zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatky z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výslech svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu. Takto vnímaný smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu.

[76] Právním podkladem pro uzavření daňové kontroly (jako důkazního prostředku pro doměření daně) je § 88 daňového řádu, podle něhož o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy sepsané v průběhu daňové kontroly. Správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39, bod 17).

[77] Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4).

[78] Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 – 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 – 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění,

a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 – 45, bod 11).

[79] Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).

[80] V návaznosti na odlišný smysl těchto dvou procesních fází judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebních výměrů v rámci odvolacího řízení možné je. Téměř totožnou situaci s projednávanou Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39. Správce daně v této věci seznámil daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění a v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu mu stanovil k vyjádření a návrhu na doplnění kontrolního zjištění přiměřenou lhůtu, které daňový subjekt využil. Následně správce daně měl nesprávně za to, že se daňový subjekt projednání závěrečné zprávy vyhýbá, a proto, aniž by k tomu byly splněny podmínky, daňovému subjektu zaslal zprávu o daňové kontrole v písemné podobě. Procesně tedy správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole chyboval, přesto vydal rozhodnutí o doměření daně (srov. odst. 5 rekapitulovaného rozhodnutí NSS). Po podaném odvolání odvolací orgán pochybení seznal a využil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu § 115 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení vrátil řízení do fáze před správcem daně, kterému tak umožnil, aby napravil pochybení při seznámení zprávy daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole.

[81] Nejvyšší správní soud v rekapitulovaném rozhodnutí č. j. 1 Afs 151/2016 – 39 takovýto postup odstranění procesní vady před správcem daně aproboval. Soud se v dané věci ztotožnil s krajským soudem, že daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole bez dalšího neznamená konec daňového řízení. Jedná se sice o vadu řízení, která je ale odstranitelná i po podání odvolání. Vycházeje z těchto tezí Nejvyšší správní soud v rekapitulované věci shledal, že daňový subjekt i při existenci procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole měl otevřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Daňový subjekt měl před vydáním dodatečného platebního výměru k dispozici podklady, z nichž byla skutková východiska správce daně seznatelná, s jednotlivými skutečnostmi ve zprávě uvedenými mohl – a to ještě před vydáním dodatečného platebního výměru a po podání odvolání – vyjádřit nesouhlas a navrhnout doplnění dokazování (čehož ostatně využil), přičemž na jím vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly.

[82] Lze tedy shrnout, že v rekapitulované věci došlo k procesní vadě, aniž došlo k porušení práv daňového subjektu. Procesní vada stran seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole tak mohla být odstraněna v rámci odvolacího řízení. Totožný právní názor, tedy přípustnost projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího

řízení, Nejvyšší správní soud vyslovil například i v rozsudku ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 – 41.

[83] Podobně jako v rekapitulovaném rozsudku tomu bylo i v posuzovaném případě. I když správce daně původně procesně pochybil při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole, stěžovatelka svá práva mohla účinně chránit. Stěžovatelka byla správcem daně dne 5. 2. 2014 řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, tj. znala základní východiska pro vypracování zprávy o daňové kontrole a mohla se proti nim bránit. S kontrolními zjištěními správce daně i východisky posouzení stěžovatelka mohla polemizovat a vyjádřením ke kontrolnímu zjištění ze dne 4. 3. 2014 to vskutku učinila. Na vznesené výtky daňové orgány adekvátně reagovaly. Rovněž měla možnost fakticky se seznámit s návrhem zprávy o daňové kontrole.

[84] Proto se nelze domnívat, že pochybením správce daně při doručování závěrečné zprávy o daňové kontrole stěžovatelka ztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru. Stěžovatelčiným rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.

[85] Jelikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[86] Co se týče druhé otázky, tedy zda se stěžovatelka účelově vyhýbala seznámení se zprávou o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, Nejvyšší správní soud počínání stěžovatelky, respektive jejího zmocněnce, stejně jako žalovaný za účelové považuje. Průběh správního řízení, plynoucí ze správního spisu a podrobně zrekapitulovaný žalovaným v odst. 291 – 292 rozhodnutí žalovaného, jednoznačně svědčí o snaze stěžovatelky vyhnout se provedení předmětného procesního úkonu.

[87] Správce daně nejdříve vyvíjel snahu o seznámení stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole popsanou výše v bodě 43. Následně stěžovatelce zprávu o daňové kontrole zaslal, což žalovaný shledal jako procesní pochybení; k vyhýbání se seznámení se se správou o daňové kontrole totiž nedocházelo ze strany stěžovatelky opakovaně, což je podmínka pro aplikaci postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný proto nařídil správci daně v rámci odvolacího řízení znovu se pokusit stěžovatelku se zprávou o daňové kontrole seznámit.

[88] Správce daně v rámci odvolacího řízení stěžovatelce opakovaně navrhl několik termínů provedení uvedeného procesního úkonu: přípisem doručeným dne 6. 10. 2014 (čl. 216 správního spisu) byly navrženy tři termíny (20. 10., 22. 10. a 23. 10. 2014). V písemnosti správce daně informoval, že zopakuje úkon seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole pro účely odvolacího řízení. Zástupce stěžovatelky na uvedený přípis odpověděl „žádostí o vyjasnění procesního postavení“, ve které uvádí, že není jasné, v jakém procesním postavení se stěžovatelka nachází – zda v rámci daňové kontroly, nebo v rámci řízení o odvolání. Správce daně následně telefonicky zástupce stěžovatelky

kontaktoval s dotazem, zda se dostaví na některý z navrhovaných termínů z přípisu doručeného dne 6. 10. 2014; podotkl přitom, že se nachází v řízení o odvolání. Zástupce stěžovatelky uvedl, že písemně sdělil, že neví, v jakém řízení se nachází a až dostane písemné vyjádření na jeho žádost o vyjasnění procesního postavení, bude se k věci teprve vyjadřovat.

[89] Správce daně stěžovateli zaslal písemnost, ve které mu vysvětlil, že dochází k opětovnému seznámení stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Zároveň zástupci stěžovatelky navrhl nové dva termíny – 4. 11. a 6. 11. 2014. Na uvedené sdělení zástupce stěžovatelky odpověděl sdělením ze dne 24. 10. 2014, jehož součástí byla omluva z obou jednání navržených správcem daně, a to z důvodu přednášky na daňové konferenci VOX a z důvodu jednání na Specializovaném finančním úřadě v Brně. Správce daně ověřil, zda se konference skutečně koná a zda na ní zástupce stěžovatele vystupuje. Zjistil, že na ní sice zástupce stěžovatelky skutečně přednáší, konference se však nekoná dne 4. 11. 2014, ale až o týden později.

[90] Dne 3. 11. správce daně opět sdělil zástupci stěžovatelky možné termíny provedení předmětného úkonu, a to 18. 11. a 26. 11. 2014. Na to zástupce stěžovatelky sdělil, že dne 18. 11. 2014 má volné místo v diáři. Dne 6. 11. správce daně tento termín jednání písemně zástupci stěžovatelky potvrdil. Následně zástupce stěžovatelky tento termín akceptoval i osobně při účasti na výslechu svědka dne 7. 11. 2014 (úřední záznam na čl. 258). Sdělením ze dne 13. 11. 2014 se však z jednání stanoveného na den 18. 11. 2014, tedy den, který původně sám navrhoval, omluvil. Správce daně následně zástupci stěžovatelky sdělil, že již nebude nařizovat další termíny, a zprávu o daňové kontrole mu doručil ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu.

[91] Na základě výše uvedené anabáze Nejvyšší správní soud sdílí názor žalovaného i krajského soudu, že stěžovatelka vážně míněný zájem o formální ukončení daňové kontroly neprojevovala. Argumentace přehlédnutím se v kalendáři nyní uplatňovaná v řízení před správními soudy nezní věrohodně. Navíc správní orgány závěr o vyhýbání se seznámení se se zprávou o daňové kontrole nezaložily pouze na této jediné omluvě kvůli daňovému semináři, který se ten den nekonal, ale na celkovém postoji zástupce stěžovatelky k množství úkonů, kterými se daňové orgány snažily termín procesního úkonu. Lze proto akceptovat postup správce daně, který za této situace využil oprávnění plynoucí z ustanovení § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole stěžovatelce písemně zaslal.

[92] Nedůvodná je i výtka absence seznámení stěžovatelky se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení a poskytnutí jí lhůty k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. K tomuto úkonu došlo písemností ze dne 20. 8. 2015, doručené stěžovatelce dne 25. 8. 2015 (viz čl. 11b spisu žalovaného).

IV. c) K hmotněprávnímu posouzení ze strany žalovaného a k dokazování

[93] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti tvrdí, že se žalovaný vůbec neorientoval v obchodech s řepkovým olejem, nedokázal se zorientovat v seznamech, které mu poskytla

celní správa, nedokázal položit správně otázky, kterými dožadoval jiné správce daně, účelově hodnotil výslechy svědků a vyloučil generálně nárok na odpočet, aniž by se zabýval jednotlivými fakturami.

[94] K tomuto úvodnímu souboru konstatování nedostatečnosti činnosti žalovaného soud uvádí, že jde o natolik obecné výtky, že je soud vůbec nemůže podrobit posouzení jejich důvodnosti. Stěžovatelka neuvádí, v čem se snížená orientace žalovaného v obchodech s řepkovým olejem projevila, resp. v jakých právech ji poškodila, které otázky při dožádání byly položené nesprávně, kterých konkrétních skutkových zjištění se týkaly, jak tyto odpovědi zasáhly do stěžovatelčiných práv atp. Tyto námitky jsou proto nedůvodné.

[95] Dále stěžovatelka uvádí, že na ni nepřešlo důkazního břemeno. Tvrdí, že k tomu by musely správní orgány prokázat skutečnosti, které by obchody výslovně popřely. Předložené důkazy však nevyvrací možnost, že se jedná o jiné obchody, než ty, které jsou v evidenci celní správy. Žádný svědek ani nevyvrátil, že by tvrzené skutečnosti neproběhly tak, jak tvrdila stěžovatelka. Stejně tak nelze neunesení důkazního břemene odvozovat od toho, že stěžovatelka nepředložila daňový doklad vystavený plátcem, jak jí ukládá § 73 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný vytvořil teorii, že zboží nebylo tímto plátcem dodáno, a toto mu postačuje ke konstatování, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Přitom je to opět žalovaný, kdo musí předložit důkaz o tom, že dodavatel stěžovatelce toto zboží nedodal. Takový důkaz však nedoložil.

[96] K této námitce soud uvádí, že stěžovatelka aplikuje koncept přesunu důkazního břemene v daňovém řízení nesprávně. Správní orgány nemusí prokazovat, že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností (obsáhleji k mechanismu přechodu důkazního břemene srov. např. rozsudky ze dne 19. 11. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014 – 34, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 124).

[97] Správce daně důkazní břemeno v projednávané věci unesl. Na pochybnosti poukázal několika výzvami zaslaným stěžovatelce v průběhu daňového řízení. Přehledně pochybnosti vyjmenovává odst. 76 rozhodnutí žalovaného. Jednalo se o pochybnost stran uplatnění snížené sazby daně na výstupu při prodeji řepkového oleje, který stěžovatelka nakoupila s uplatněním základní sazby daně na vstupu a dále prodávala v nezměněném stavu a bez využití skladovacích prostor k přepracování jeho kvality se sníženou sazbou daně; pochybnosti na základě informací od dopravců, že se některé transakce, u kterých stěžovatelka uplatňovala nadměrný odpočet, uskutečnily na území České republiky, jestliže přeprava dle přepravních dokumentů přes toto území ani neprobíhala atp.

[98] Uvedené pochybnosti přesunuly důkazní břemeno na stranu stěžovatelky. Stěžovatelce se přitom v průběhu daňového řízení nepodařilo pochybnosti vyvrátit. Námitka nesprávného posouzení otázky důkazního břemene proto není důvodná.

[99] Podmínka předložení daňových dokladů při nárokování daňového odpočtu z tuzemských zdanitelných plnění je explicitně uvedena v zákoně (srov. § 71 odst. 1 zákona o DPH). Stěžovatelka tuto podmínku u části transakcí, ze kterých uplatňovala odpočet, nesplnila. Proto ji stran těchto transakcí žalovaný správně nárok na nadměrný odpočet neuznal.

[100] Další námitkou stěžovatelka uvádí, že jí není jasné, zda jí byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu neunesení důkazního břemene, nebo zda se účastnila daňového podvodu. Rozhodnutí žalovaného považuje za nepřezkoumatelné. Variantní závěr odepření nároku na odpočet z obou důvodů je pro stěžovatelku neakceptovatelný. Šlo-li by o podvod, musel by správce daně prokázat, že stěžovatelka věděla, nebo vědět mohla, že byla součástí daňového úniku spáchaného hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. V projednávaném případě absentuje jak popis případného podvodu, tak důkazy svědčící o tom, že o nich stěžovatelka věděla nebo vědět mohla.

[101] Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný v odst. 194 rozhodnutí jednoznačně a srozumitelně rozčlenil všechny transakce, u kterých stěžovatelce neuznal nárok na nadměrný odpočet, do tří kategorií: (i) u kterých nebylo prokázáno místo plnění v tuzemsku; (ii) u kterých nebyly doloženy daňové doklady; a (iii) u kterých šlo o uměle vytvořený řetězec subjektů, jehož jednotlivé články se účastnily podvodu.

[102] Následně podle těchto tří důvodů neuznání nároku na nadměrný odpočet žalovaný i formuloval odůvodnění rozhodnutí. Prvnímu důvodu se věnoval v odst. 241 – 248; druhému důvodu v odst. 249 – 251; třetímu důvodu v odst. 252 – 284. O variantní či nesrozumitelný závěr stran odepření nároku na nadměrný odpočet se proto nejedná.

[103] Stěžovatelka dále namítá absenci popisu daňového podvodu a prokázání její vědomosti o něm. Žalovaný se v rozhodnutí podvodu věnoval ve více než třiceti odstavcích. Odůvodnění má strukturované podle otázky, které jednotlivé odstavce rozebírají. Takto 255 – 266 pojednávají o „*definici skutkových okolností, v nichž podvod spočívá*“ a odst. 267- 276 o „*objektivních skutečnostech, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, nebo vědět mohl a měl*“. Právě tyto pasáže pojednávají o tom, o čem stěžovatelka obecně tvrdí, že v rozhodnutí žalovaného absentuje. Napadené rozhodnutí žalovaného je proto přezkoumatelné. Svojí obecnou námitkou stěžovatelka na žádné konkrétní nesprávnosti v linii argumentace žalovaného neupozorňuje.

[104] I u námitky nesprávného výslechu jednatele jako svědka není opět zřejmé, jak stěžovatelka dovozuje, že by jí taková vada měla zasáhnout do práv. Samotný rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101, který stěžovatelka cituje, pouze koriguje klasifikaci správních orgánů a žalovaného výpovědi statutárního orgánu stěžovatelky jako výpovědi účastnické, nikoliv svědecké, nedovozuje z toho ale žádné důsledky pro zákonnost rozhodnutí. Navíc, jak správně uvedl v nyní napadeném rozsudku krajský soud, podstatná odlišnost situace stěžovatelky od citovaného rozhodnutí je ta, že jednatel stěžovatelky byl vyslýchán jako svědek nikoliv v daňovém řízení týkajícím se stěžovatelky, ale v daňovém řízení týkajícím se jiného daňového subjektu. Podle závěrů citovaného rozhodnutí jako účastník má být statutární orgán vyslýchán v tom řízení, jehož je

právnická osoba, jíž je jednatelem, účastníkem. Výpověď jednatele stěžovatelky z jiného daňového řízení tedy správní orgány správně nazývaly výpověď svědka.

[105] Stěžovatelka dále tvrdí, že se svědek Č. vůbec neorientoval v obchodování s řepným olejem. Na konci výslechu uvedl, že nerozumí otázce, jaký je rozdíl mezi ekonomickým vlastnictvím z hlediska DPH a soukromoprávním vlastnictvím. Přitom přímo k této otázce byl vyslýchán. Není tedy pravdou, jak uvádí žalovaný, že svědek obchodování rozuměl. Jeho výpovědi jsou nepřesné.

[106] Krajský soud tuto výtku hodnocení důkazů částečně akceptoval, připustil, že není jasné, z čeho žalovaný dovodil, že se svědek Č. v obchodech s řepkou orientuje. Uvedl ovšem, že uvedená vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí neboť i případná snížená orientace tohoto svědka v obchodech s MEŘO nezpochybňuje veškeré skutečnosti vyplývající z jeho výpovědi. Jde o manažera společnosti, která byla odběratelem stěžovatelky. Tento svědek vypovídal k transakcím, u kterých nebyl nadměrný odpočet uznán z důvodu neprokázání místa plnění v tuzemsku. Vzhledem k tomu, že předmětem činnosti společnosti byl nákup a prodej minerálních olejů, svědek alespoň základní povědomí o průběhu jednotlivých obchodních transakcí musel mít. Navíc, svědecká výpověď pana Č. nebyla jediným důkazem o neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku DPH. Správní orgány vycházely i ze zprávy o daňové kontrole týkající se zmíněného odběratele stěžovatelky.

[107] Nyní v kasační stížnosti stěžovatelka opět poukazuje na to, že se svědek Č. neorientuje v obchodech s minerálními oleji, nijak tím ovšem nevyvrací argumentaci krajského soudu; naopak je s ním ohledně této otázky ve shodě. Napadat nedostatky rozhodnutí krajského soudu je přitom hlavním smyslem kasační stížnosti jako mimořádného opravného prostředku přezkoumávajícího posouzení věci krajským soudem. Kasační stížnost tedy musí reagovat na argumentaci krajského soudu.

[108] V uvedené věci názor stěžovatele vedle názoru krajského soudu obstojí – shodnou se na tom, že žalovaný se dopustil pochybení, jestliže konstatoval, že se svědek Č. v obchodech s řepkou vyzná. Následně ale krajský soud pokračuje, že toto pochybení neznevěrohodňuje celou jeho výpověď a že jsou k otázce, ke které vypovídal, i jiné důkazy – informace poskytnuté k dožádání místně příslušného správce daně společnosti TOMINA OIL s.r.o., na základě kterých vznikly pochybnosti o místě plnění deklarovaném stěžovatelkou jako tuzemské (příloha č. 69 listiny čj. 215912/12 a příloha č. 115 listiny čj. 1343084/13 spisu správce daně). I přes pochybení správních orgánů proto nejsou pochybnosti o skutkovém stavu. K tomuto se ale již stěžovatelka vůbec nevyjadřuje, neuvádí, proč by měla být celá výpověď potenciální nízkou orientací svědka v ekonomických pojmech ke všemu, k čemu se vyjádřil, znevěrohodněna. Neuvádí ani, že by ostatní důkazy nepostačily k podepření skutkových závěrů, které správní orgány a krajský soud učinily. Z tohoto důvodu nemůže být její kasační námitka důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[109] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, proto jej podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. prvým

výrokem tohoto rozsudku zrušil; vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud postupoval podle § 110 odst. 2 s. ř. s., nerozhodl o vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[110] Druhým výrokem tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud zrušil v záhlaví označená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s.].

[111] Jelikož Nejvyšší správní soud současně se zrušením rozsudku krajského soudu postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, byl v souladu s § 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s. povinen rozhodnout jak o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti, tak i o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.

[112] Při úvaze o náhradě nákladů řízení se soud řídil § 60 odst. 1 s. ř. s.: jelikož měla stěžovatelka ve věci úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. V řízení před krajským soudem byla stěžovatelka zastoupena daňovým poradcem, jehož odměna se počítá na základě § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stejným předpisem se řídí i výpočet odměny zástupce stěžovatelky v řízení před Nejvyšším správním soudem.

[113] Náklady stěžovatelky tvoří odměna a hotové výdaje jejích zástupců, přičemž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Soud proto stěžovatelce přiznal částku 9.300 Kč za tři úkony právní služby spočívající v převzetí právního zastoupení, sepsání žaloby a sepsání kasační stížnosti. Ke třem úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupců stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 900 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu).

[114] Celkem tedy zástupcům stěžovatelky náleží odměna ve výši 10.200 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti navíc je plátcem daně z přidané hodnoty, částka náhrady za jím provedený úkon se proto zvyšuje o 21 % sazbu daně z přidané hodnoty na 4.114 Kč. Celkem zástupcům stěžovatelky tedy náleží 10.914 Kč.

[115] Další náklady stěžovatelky tvoří zaplacené soudní poplatky, a to 15.000 Kč za žalobu proti rozhodnutím správního orgánu [položka 18 bod 2. písm. a) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a 5.000 Kč za kasační stížnost (položka 19 zákona o soudních poplatcích).

[116] Celková výše náhrady nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem včetně zaplacených soudních poplatků tedy činí 30.914 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího právního zástupce Mgr. Stanislava Němce, advokáta, ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

[117] Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

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

pokračování

V Brně dne 14. června 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu