



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudkyň Mgr. Lenky Bahýřové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **VIMO, s. r. o.**, IČO 27277933, sídlem Frýdlantská 185/6, Liberec, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 14. 5. 2019, č. j. 59 Af 33/2018 - 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 7. 2018, č. j. 34072/18/5300-21442-712585 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 1. 2017, č. j. 1467518/16/2601-52521-508117 a č. j. 1467527/16/2601-52521-508117, a platební výměry byly potvrzeny. Těmito platebními výměry správce daně žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2014 v celkové výši 1 168 921 Kč a za 2. čtvrtletí roku 2014 vyměřil nadměrný odpočet ve výši 109 681 Kč.

[2] Správce daně po provedeném dokazování dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí dodávek od korporace Produkt Invest s. r. o. tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, avšak prokázala dodání zboží do jiných členských států EU korporacím CENTRIS a. s. (na Slovensko) a Arvenia Hungary Kft. (do Maďarska). Správce daně proto žalobkyni neuznal uplatněný odpočet daně z porřízení zboží od dodavatele Produkt Invest s. r. o. Žalovaný naproti tomu po zhodnocení provedených důkazních prostředků uvedl, že k realizaci

dodávek mezi žalobkyní a korporací Produkt Invest s. r. o. jako dodavatelem došlo, a nezpochybnil splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet. Dospěl však k závěru, že obchodování žalobkyně se zbožím Orion, Swarovski a plenami v řetězci subjektů je zasaženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět.

[3] Žalovaný spatřoval existenci daňového podvodu v tom, že byla jednoznačně detekována chybějící daň, když dodavatel žalobkyně za zdaňovací období únor 2014 nesplnil daňovou povinnost (nezaplatil daň) a za zdaňovací období březen 2014 do svých přiznání nezahrnul všechna zdanitelná plnění uskutečněná pro žalobkyni a ani v tomto období pak daň neuhradil. Záměr dodavatele žalobkyně neodvést daň z poskytnutých plnění plyne rovněž z jejího jednání s místně příslušným správcem daně, neboť daňová přiznání za březen až prosinec 2014 nepodal v řádném termínu. Chybějící daň lze v případě dodávek zboží Orion detekovat i u odběratele žalobkyně Arvenia Hungary, který nepřiznal daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Žalobkyně si přitom v těchto případech uplatňovala nárok na odpočet daně z nákupu zboží, v případě dodávek zboží Orion a Swarovski jí vzhledem k osvobození dodání tohoto zboží od DPH z titulu dodání do jiného členského státu ani nevznikla povinnost odvést daň na výstupu. Žalobkyně se tak dostala do pozice „brokera“, tedy článku řetězce, který si nárokuje odpočet a čerpá výhody plynoucí z řetězce zasaženého podvodem na DPH. O podvodném charakteru řetězce svědčí řada nestandardností obchodních dodávek, kdy se většina článků řetězce stala pro příslušné správce daně nekontaktní (korporacím Arvenia Hungary a CENTRIS byla zrušena registrace plátce DPH, korporace Produkt Invest je v likvidaci), přičemž uvedené korporace jsou na adrese svých sídel nedohledatelné. Podvodnému charakteru dodávek svědčí i okolnosti úhrady zboží, kdy jednak ze strany žalobkyně nedošlo k plné úhradě faktur jejích dodavatelů, aniž by neuhrazená částka byla dodavatelem žalobkyně vymáhána, a platby za zboží dále dodávané zahraničním odběratelům probíhaly tzv. „pozpátku“, což je typickým znakem podvodných řetězců. Zapojené společnosti přitom nedisponovaly potřebnou materiální vybaveností pro uskutečnění předmětných dodávek a nevykazovaly žádnou sebepropagační činnost. Přímý dodavatel žalobkyně nebyl schopen identifikovat původ předmětného zboží, ačkoli se jednalo o dodávky přesahující miliony Kč. Cílem řetězových dodávek bylo vytvořit situaci, kdy státu nebude odvedena určitá částka získaná jako DPH, která však bude jiným článkem řetězce uplatněna jako nárok na odpočet DPH.

[4] Podle žalovaného byly zjištěny takové nestandardnosti či indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobkyně vstoupila do pro ni zcela nového oboru obchodování, se kterým neměla žádné předchozí zkušenosti. V oboru prodeje zboží Orion a Swarovski provedla jen jednorázové obchody a s daným zbožím již dále neobchodovala. Svůj nový předmět činnosti se nesnažila nijak propagovat na internetu a platby za zboží přijímala a uskutečňovala za nestandardních podmínek. S dodavatelem uzavřela pouze velmi obecnou rámcovou kupní smlouvu, kde absentovala např. úprava pojištění. Ze skutečnosti, že žalobkyně svému dodavateli hradila nakoupené zboží mnohdy až poté, co došlo k úhradám ze strany odběratelů, plyne, že žalobkyně zřejmě neměla dostatečný kapitál k nákupu zboží, o čemž svědčí i to, že svému dodavateli i po značném časovém odstupě neuhradila celou výši fakturovaného plnění a vzala si nebankovní půjčku od společnosti sídlící v Belize. V žalobkyni pak měly vyšší míru obezřetnosti vyvolat rovněž okolnosti dodávek a přepravy předmětného zboží, když v některých případech bylo zboží dodáno do cizího skladu, odkud putovalo přímo do jiného členského státu, aniž by bylo ze strany žalobkyně jakkoli zkontrolováno. Zboží Swarovski dodala žalobkyně korporaci CENTRIS na Slovensko pouze na základě toho, že byla kontaktována zástupcem této korporace, aniž by došlo k osobnímu setkání. Nejasnosti panují i ohledně skladování plen. Pochybnosti o bezproblémovosti dodávek v žalobkyni měly vzbudit i údaje na souvisejících daňových

pokračování

dokladech, ze kterých plynou nejasnosti ohledně dat uskutečnění jednotlivých plnění, kdy zboží v některých případech mělo být žalobkyni dodáno dříve, než bylo nakoupeno. Objektivní okolnosti tedy měly v žalobkyni vyvolat vyšší míru obezřetnosti, resp. na jejich základě minimálně měla a mohla vědět o tom, že předmětné dodávky jsou dotčeny podvodem na DPH.

[5] Přes popsané skutečnosti žalobkyně podle žalovaného nepřijala opatření, jež po ní mohou být rozumně požadována k ověření, že jí uskutečňované transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, a nemohla tak být v tomto ohledu v dobré víře. Při svých obchodech se obklopila podezřelými korporacemi, mohla např. zjistit, že její dodavatel má virtuální sídlo. Jelikož se jednalo o obchody se zbožím hodnotou značně převyšující dřívější podnikatelské aktivity žalobkyně, bylo by odůvodněné, aby si smlouvu s dodavatelem nechala sepsat či alespoň zkontrolovat od advokáta. Do obchodování vstoupila pouze s minimálním základním kapitálem a prováděla nestandardní platby neodpovídající chování běžného obchodníka. Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu vedly žalovaného k závěru, že se v daném případě jednalo o podvodné jednání, o němž žalobkyně měla a mohla vědět. Pokud žalovaný zastavil řízení o podané žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření v rámci odvolacího řízení, žalobkyně nebyla krácena na svých právech. Lhůta k vyjádření jí uplynula dne 3. 7. 2018, i po tomto datu až do vydání rozhodnutí žalovaného nicméně mohla své odvolání doplňovat, což neučinila.

[6] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“) žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného zamítl jako nedůvodnou. Nejprve se zabýval námitkou nepřipuštění prodloužení lhůty dle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“). S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, uvedl, že předmětná lhůta je lhůtou správcovskou, která slouží k uplatnění procesního práva, jejím uplynutím nedochází k zániku práva hmotného, a její prodloužení není vyloučeno. Krajský soud následně dospěl k závěru, že procesní pochybení žalovaného, který řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil, namísto aby o ní věcně rozhodl, nemělo za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[7] Krajský soud se následně zabýval námitkami směřujícími proti závěru o existenci daňového podvodu, jehož se dle žalovaného žalobkyně účastnila a o němž přinejmenším měla a mohla vědět, a tyto závěry aproboval. Mj. uvedl, že žalovaný nejprve zkoumal existenci daňového podvodu a teprve následně přistoupil k tzv. vědomostnímu testu, přičemž tyto postupné kroky výslovně odděloval. Při hodnocení otázky, zda v předmětné věci došlo k daňovému podvodu, byl žalovaný oprávněn zohlednit i faktory nastalé po uskutečnění plnění v 1. polovině roku 2014. O existenci podvodu mj. svědčí okolnosti na straně dodavatele a odběratelů žalobkyně, kteří sídlí na virtuálních sídlech či jsou nekontaktní a po realizaci významných obchodních případů s žalobkyní utlumují své aktivity, které jsou předmětem DPH. Zásadní pak jsou zjištění, že společnost Produkt Invest k 6. 6. 2013 vykazovala nedoplatek na DPH přes 13 milionů Kč, když v předchozím období, kdy obchodovala s žalobkyní, nesprávně přiznávala daň na výstupu a následně doměřenou daň nehradila. Žalobkyně přitom z uskutečněných dodávek od společnosti Produkt Invest dovozovala svůj nárok na odpočet. Podle krajského soudu žalovaný přesně popsal, v čem jím dovozovaný podvod spočíval, a rozebral jednotlivé okolnosti, které tomu nasvědčují. Žalovaným popsané indicie, byť žádná z nich sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že chování žalobkyně, jež na počátku r. 2014 nově vstoupila na trh s nákupem a prodejem plen, zboží Orion a Swarovski, je nutno považovat za nestandardní. Žalobkyně, jež

doposud podnikala v pohostinství, ve velmi krátké době realizovala obchody významně přesahující její dosavadní obraty, částečně za kapitál získaný nebankovní půjčkou od korporace sídlící v Belize, část zboží, které nakoupila, nikdy neviděla a zboží změnilo za jediný den čtyři majitele. Realizace plateb pozpátku, tedy nejprve od odběratele k žalobkyni a poté teprve od žalobkyně k dodavateli, byla pro žalobkyni bezpochyby výhodná, stejně jako to, že jejímu dodavateli nevadilo nehrzení faktur po splatnosti ze strany žalobkyně, přičemž nestandardnosti těchto okolností nasvědčují závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti navrhla, aby byl napadený rozsudek zrušen z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka zcela shodně jako v žalobě uvedla, že žalovaný rozhodl v rozporu s právními předpisy. Pokud byl dle žalovaného nárok stěžovatelky na odpočet daně z faktur přijatých od korporace Produkt Invest uplatněn neoprávněně, byl žalovaný povinen unést důkazní břemeno. Žalovaný v předešlém řízení neprokázal ani objektivní stránku takového jednání, ani zaviněné jednání stěžovatelky (viz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30). Podmínku přijetí zdanitelného plnění a jeho použití k vlastní ekonomické činnosti stěžovatelka splnila, což plyne i z rozhodnutí žalovaného. Žalovaný byl povinen prokázat, že k daňovému podvodu došlo, že se podvodné jednání dodavatele týkalo i konkrétního případu stěžovatelky a že stěžovatelka o podvodu věděla či vědět mohla. Uvedené prokázáno a zdůvodněno podle stěžovatelky nebylo, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka neměla povědomí o tom, zda společnost Produkt Invest či jiné subjekty v roce 2014 spolupracují s orgány finanční správy, nebylo prokázáno, že by se neplnění daňových povinností týkalo dokladů, které byly předmětem kontroly u stěžovatelky. Nedostatky dodavatele nemohou být a priori přičítány k tíži daňového subjektu.

[10] Závěr žalovaného, že jím popsané „objektivní okolnosti“ naplňují předpoklad vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, sp. zn. 1 Afs 58/2013, tedy, že prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či vědět mohla, nelze akceptovat. Uvedené okolnosti nevypovídají nic o stavu mysli stěžovatelky a neprokazují, že stěžovatelka mohla vědět o budoucích jednáních jiných plátců. Zjištění o nespolečnosti dodavatele stěžovatelky se správcem daně, změně jeho společníka a jednatele a vstupu do likvidace se týkají období, které následovalo po zdaňovacích obdobích 1. a 2. čtvrtletí 2014. Totéž platí v případě dalších článků řetězce. Takové skutečnosti nemohly být stěžovatelce v době realizace obchodů známy. Z veřejně dostupných informací nevyplývaly indicie, které by měly stěžovatelku upozornit na nestandardní jednání jejích obchodních partnerů. Stěžovatelka má za to, že svědci Ing. J. V. a M. V. vypovídali jasně a konkrétně s uvážením časového odstupu od událostí, na něž byli dotazováni. Založení nového bankovního účtu s ohledem na nový obchodní záměr je běžné a lze je vnímat spíše pozitivně. Sjednaný systém splatnosti „pozpátku“ byl pro stěžovatelku výhodný a ekonomicky logický. Skutečnost, že dodávky za statisíce či miliony Kč proběhly v rozmezí několika týdnů či v některých případech v rozmezí několika dnů není neobvyklá. Tuto pochybnost žalovaný předkládá v rozporu se svým závěrem o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

[11] Stěžovatelka neměla důvod prověřovat, zda dotčené subjekty měly webové stránky, pokud sjednané obchody byly založeny na osobních kontaktech a dlouholeté známosti s panem Ing. V. Obchodní spolupráce tedy spočívala na zásadnějších okolnostech, než byla prezentace korporace Produkt Invest na internetu. Žalovaný měl prokázat, z čeho dovozuje, že v r. 2014

pokračování

bylo nestandardní podnikat bez webových stránek. Ani v dnešní době zákon nevyžaduje, aby společnosti s ručením omezeným či podnikající fyzické osoby měly internetové stránky. Je nutno zabývat se pouze těmi okolnostmi obchodních transakcí, které mohly být stěžovatelce známy. Portfolio podnikatelské činnosti stěžovatelky je pestré, není neobvyklé, pokud stěžovatelka využije obchodní příležitost v oblasti nákupu a prodeje. Půjčka 40 000 Eur není problematická, byla již uhrazena. Při hodnocení významnosti předmětných obchodů ve srovnání s r. 2013 žalovaný pomíjí výsledky stěžovatelky v následujících letech, kdy např. v r. 2016 vykázala obrát cca 140 mil. Kč, v r. 2017 pak došlo k poklesu a v r. 2018 stěžovatelka očekává nárůst uskutečněných zdanitelných plnění. Je běžné, že hospodářské výsledky v čase kolísají.

[12] Žalovaný dále podle stěžovatelky rozporně konstatuje, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny, nicméně za pochybný považuje průběh dodávek zboží a za rozporné označuje informace stran přepravy zboží. Tvrzení žalovaného, že pokud by společnost CENTRIS zrušila svou objednávku, měla by stěžovatelka problém zboží určené pro tuto společnost prodat, je překvapivé, spekulativní a nepodložené. Údajné rozpory např. v typu k přepravě použitého vozidla nezpochybňují uskutečnění obchodů. K nedodržení rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a korporací Produkt Invest stěžovatelka uvádí, že jednatel stěžovatelky se dlouhodobě znal s p. V. a obchodní případy probíhaly na základě jejich dohody v režimu platných právních předpisů. Žalovaný se nepřipustně vměšuje do smluvní autonomie stran. Je obvyklé, že jsou uzavírány smlouvy bez písemné formy, která ve většině případů není zákonem předepsaná. Stěžovatelka zboží hradila vždy až po jeho dodání, proto nelze dovozovat nedostatek její obezřetnosti. Sjednané obchody proběhly v souladu s dohodou stran, pochybnosti žalovaného ohledně uzavřené smlouvy či zjištění týkající se údajného neplnění podmínek skladovatele podle smlouvy o skladování jsou v rozporu s jeho závěrem, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny. Činnost společnosti LATIKAR TRADE jako skladovatele byla prokázána. Žalovaný vyhledává marginální záminky, z nichž dovozuje povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu. Údajný časový nesoulad mezi odběrem a prodejem zboží je také v rozporu se závěrem o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet.

[13] Dle stěžovatelky nemohly uvedené okolnosti představovat objektivní důvod pro identifikaci podvodu na DPH, ani nemohly vést k závěru, že stěžovatelka o nich alespoň mohla vědět. Při posuzování nezbytné míry obezřetnosti žalovaný podle stěžovatelky výrazně překračuje hranici toho, jakou míru obezřetnosti lze po rozumně uvažujícím obchodníkovi v běžných obchodních vztazích požadovat. Ani z veřejně dostupných rejstříků neplynul žádný důvod pro jakékoli podezření ve vztahu k obchodním partnerům stěžovatelky. Žalovaný postupoval v rozporu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vyjádřeným v kauze, která se t. č. objevila v médiích, kdy Generální finanční ředitelství konstatovalo, že jeho postup vůči jeho dodavateli byl dostatečně obezřetný, neboť prověřil svého dodavatele ve veřejných databázích, což je z pohledu jeho dobré víry dostatečné. V případě stěžovatelky byla takto nastavená míra nezbytné obezřetnosti dodržena. Žalovaný se dostatečně nevypořádal se závěry Nejvyššího správního soudu, z jehož rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, vyplývá, že uplatňování odpovědnosti odběratelů nelze pojímat tak extenzivním způsobem, jako v případě stěžovatelky. Stěžovatelka rovněž poukazuje na soudy Spojeného království formulovaný tzv. „Axel Kittel test“, jehož otázky nebyly žalovaným zodpovězeny a odpovědi prokázány.

[14] Stěžovatelka rovněž namítla procesní vadu v postupu žalovaného, jenž stěžovatelce neumožnil doplnit její vyjádření a důkazní prostředky k přípisu žalovaného ze dne 15. 6. 2018, jímž byla stěžovatelka seznámena se žalovaným zjištěnými skutečnostmi a právním náhledem. Krajský soud sice konstatoval, že se jednalo o procesní pochybení žalovaného, dospěl však k závěru, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, s čímž

stěžovatelka nesouhlasí. Má za to, že zdůvodnění krajského soudu je problematické. Krajský soud pominul, že lhůta 15 dnů na vyjádření byla stanovena k zásadní změně posouzení případu, která přišla po více než 15 měsících daňového řízení, jednalo se o dobu dovolených atd., což jsou okolnosti, při kterých by bylo naopak vyjádřením základních principů správy daní, pokud by byla lhůta v požadovaném rozsahu prodloužena. Požadavek stěžovatelky nebyl v tomto ohledu nijak nepřiměřený. Je pravdou, že stěžovatelka z důvodu jistoty učinila dne 3. 7. 2018 alespoň rámcově vyjádření k přípisu žalovaného ze dne 15. 6. 2018 (dále jen „přípis“), přičemž však výslovně předeslala, že toto vyjádření bude dále doplňovat, a to zejména uplatněním práva na doplnění důkazních prostředků, ve lhůtě do 31. 8. 2018, která byla navrhována v příslušné žádosti o prodloužení lhůty. Pokud žalovaný v mezidobí vydal dne 30. 7. 2018 rozhodnutí, jednalo se o procesní exces, který je v rozporu se základními zásadami správy daní, podle kterých by měl správce daně vždy jednat tak, aby dbal práv a oprávněných zájmů daňového subjektu. Žalovaný tímto postupem zmařil možné doplnění dokazování a řádné vyhodnocení relevantních skutečností.

[15] Pokud krajský soud uvedené pochybení žalovaného bagatelizuje z důvodu, že stěžovatelka dne 3. 7. 2018 učinila k věci vyjádření, jedná se o argumentaci, která vede k absurdnímu závěru, že stěžovatelka jednala touto svojí procesní aktivitou ve svůj neprospěch. Krajský soud zcela pominul, že pokud byla konstatována nezákonnost rozhodnutí žalovaného, kterým došlo k zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty, o žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty nebylo ze strany žalovaného řádně rozhodnuto. V takovém případě pak nutně platí, že příslušná lhůta byla prodloužena postupem dle § 36 odst. 3 daňového řádu: *„Nevydá-li správce daně rozhodnutí do doby, o níž má být lhůta podle žádosti prodloužena, nebo nevydá-li rozhodnutí do 30 dnů ode dne, kdy žádost obdržel, platí, že žádosti bylo vyhověno.“* V daném případě tak byla uvedeným způsobem prodloužena lhůta do 31. 8. 2018 ve smyslu podané žádosti a žalovaný se proto dopustil zcela zásadního procesního excesu, pokud v průběhu této lhůty svědčící daňovému subjektu vydal odvolací rozhodnutí a znemožnil tím stěžovatelce realizovat svá procesní práva. Pokud krajský soud spekuluje o tom, že stěžovatelka již neměla v tomto odvolacím řízení „co dodat“, o čemž svědčí skutečnost, že v rámci podané žaloby nevznesla žádné další důkazní návrhy, jedná se i v tomto případě o velice nepřipadnou argumentaci. Stěžovatelka legitimně vycházela z předpokladu, že takto závažný procesní exces žalovaného povede ke zrušení jeho rozhodnutí a k vrácení věci k dalšímu řízení, přičemž je připravena své vyjádření i důkazně dále podpořit v rámci tohoto dalšího řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ohledně podrobného vylíčení skutkového a právního stavu odkázal v plném rozsahu na své rozhodnutí, přiložený spisový materiál a napadený rozsudek. Uvedl, že kasační stížnost je doslovným převzetím textu žaloby, za který stěžovatelka připojila svůj nesouhlas se závěry krajského soudu, aniž by ovšem s těmito závěry až na drobné výjimky jakkoli polemizovala; dle žalovaného je proto tato kasační stížnost jako celek na samé hraně způsobilosti k projednání (viz např. bod 51 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 4. 2018, č. j. 9 Afs 179/2017 – 62).

[17] Žalovaný se následně podrobně vyjádřil k namítané procesní vadě. Uvedl, že § 115 je promítnutím práva na spravedlivý proces do jednoduchého práva, jehož součástí je právo na spoluúcast daňového subjektu na procesu dokazování, a to formou činění vlastních návrhů, možností vyjadřovat se k hodnocení důkazů správcem daně či oponovat předloženým právním názorům. Konstrukce daňového řízení je na rozdíl od řízení správního založena na principu jednoty řízení (§ 116 daňového řádu), který neumožňuje v meritorních (tj. neprocesních) věcech rušit výstup prvostupňového správce daně a vracet mu věc k dalšímu řízení v případech, kdy

pokračování

řízení není zatíženo fatální (neodstranitelnou) vadou. Odvolací orgán je povinen případné vady odstranit prostřednictvím institutu doplnění odvolacího řízení a ve věci rozhodnout tak, aby byl naplněn základní účel správy daně, tj. stanovit daň ve správné výši. Přinese-li tak odvolatel v rámci odvolání do řízení nové skutečnosti, popřípadě vznese-li adekvátní právní protiargumentaci, není vyloučeno, aby se těžiště daňového řízení přeneslo do řízení odvolacího, například skrze absolutní změnu právní kvalifikace či zásadní skutkové doplnění stavu deklarovaného v rozhodnutí o stanovení daně (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, č. j. 2 Afs 125/2006 – 120). Odvolatel musí být s doplněním řízení seznámen, stejně tak se závěry, jaké odvolací orgán z doplnění dovozuje, popřípadě s právním názorem, který odvolací orgán nově zastává, čímž je § 115 daňového řádu naplněn.

[18] Na druhou stranu, i právo na spravedlivý proces má své meze (viz princip právní jistoty), přičemž takové omezení spatřuje žalovaný i ve stanovení povahy lhůty dle § 115 daňového řádu. Nutno vnímat, že odvolací řízení a priori není konstruováno tak, aby plně nahrazovalo řízení vyměřovací či doměřovací. Zákonodárce předpokládal, že odvolací řízení bude plnit roli přezkumnou, v rámci které je možno realizovat i případné doplnění řízení primárního a měl tak důvod omezit lhůtu dle § 115 daňového řádu (např. ve srovnání s lhůtou dle § 88 daňového řádu (seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění). Toto omezení se dle žalovaného promítlo jak ve stanovení horní hranice lhůty, tak v nemožnosti jejího prodloužení. Žalovaný má za to, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, kterou nelze prodloužit, neboť zákaz jejího prodloužení je v souladu s účelem zákona (teleologický výklad). Se samotným nedodržením této lhůty nelze spojovat žádné právní následky, které by byly pro daňový subjekt a jeho další procesní aktivitu fatální. Marné uplynutí této lhůty totiž pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly předtím předestřeny, naopak, má možnost doplňovat své námítky a tvrzení až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání (§ 111 odst. 2 daňového řádu). Rovněž za situace, kdy jsou námítky daňového subjektu vzneseny těsně před vydáním rozhodnutí o odvolání, nebo jde o námítky, které jsou ve vztahu ke lhůtě dle § 115 daňového řádu opožděně podané, je odvolací orgán (dle § 116 odst. 2 daňového řádu) povinen se s nimi vypořádat. Nelze ani klást rovnítko mezi marným uplynutím propadlé lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu a nemožností daňového subjektu doplňovat návrhy důkazních prostředků, a to zejména s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, kdy odvolací orgán může důkazní prostředky, které byly daňovým subjektem navrženy opožděně, provést z vlastní iniciativy.

[19] Žalovaný má dále za to, že v jeho prospěch svědčí i závěry učiněné pomocí výkladových metod systematické a gramatické. Za nosnou (z hlediska metodologie výkladu právních předpisů) považuje účastník řízení zejména metodu výkladu gramatického, tj. odvozování pravého významu z jazykového vyjádření právní normy. V rámci této metody výkladu se v argumentaci objevuje inkriminované znění § 36 odst. 5 daňového řádu, tj. fakt, že prodloužit nelze lhůtu, jejímž uplynutím zaniká právo. Zde žalovaný vychází ze znění § 115 odst. 4 daňového řádu, který stanoví, že marným uplynutím lhůty zaniká právo vyjádřit se k seznámení, resp. navrhnout další důkazní prostředky (žalovaný má za to, že pokud správce daně k návrhům nepřihlíží, jedná se o shodnou situaci, jako kdyby právo zaniklo). Již ze znění těchto dvou ustanovení lze dle žalovaného dovodit jednoznačnou shodu a tím pádem aplikovatelnost pravidla vyjádřeného v § 36 daňového řádu i na situace normované § 115 tohoto zákona.

[20] Pokud stěžovatel i krajský soud odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, žalovaný má za to, že se nelze ztotožnit s odůvodněním názoru, který první senát ve svém rozsudku vyjevil. Podstatou neaplikace § 36 odst. 5 daňového řádu (v případě lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu) má být jeho omezená aplikovatelnost pouze na lhůty hmotněprávní, přičemž uplynutím lhůt procesních dochází ve své

podstatě vždy k zániku práva, což ovšem neznamená, že by nebylo možné dané lhůty prodloužit. Podle žalovaného není pravdou, že s uplynutím procesních lhůt se pojí vždy zánik práva. Zde je třeba rozlišovat mezi lhůtami propadnými, kde je právě takový následek v zákoně vyjeven, a ostatními. Příkladem budiž stanovení lhůty v rámci výzvy dle § 92 odst. 4 či § 112 daňového řádu. Zaniká v takovém případě právo daňového subjektu reagovat na dané výzvy v případě marného uplynutí lhůty? Dle žalovaného nikoli, ostatně daňová praxe i judikatura (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 63/2010 – 64), vždy směřovala k názoru, že daňový subjekt může reagovat i po uplynutí stanovených lhůt, a to až do okamžiku následného úkonu. Nosná argumentace obsažená v rozsudku prvního senátu tak dle žalovaného není přesvědčivá.

[21] Z hlediska systematického výkladu poukázal žalovaný na § 90 daňového řádu, kde zákon stanoví lhůtu 15 dnů za účelem seznámení se s výsledkem postupu k odstranění pochybností a návrhem na pokračování v dokazování. Tuto lhůtu nelze též prodloužit. Zákonodárce tak dává najevo, že 15denní lhůta k reakci daňového subjektu není něčím naprosto výjimečným či nezamýšleným. Co se týká důvodové zprávy, s ohledem na novelizaci § 115 daňového řádu, kterou byl ze zákona odstraněn zákaz prodloužení lhůty, žalovaný uznává, že důvodová zpráva je důležitou informací při hledání smyslu zákona a ve většině případů též souzní s textem, účelem i systematickou zákona. Není tak tomu vždy a vzhledem ke skutečnosti, že důvodová zpráva není formálním pramenem práva, a zákonodárce ani nemůže provádět výklad práva, nelze význam důvodové zprávy přeceňovat. Důvodová zpráva, potažmo historický výklad, nemůže nikdy stát nad výsledky výkladů gramatického, systematického či teleologického; jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud „*jakkoliv důvodová zpráva může obecně představovat významné vodítko pro výklad ustanovení, k němuž se vztahuje, nelze stavět jí deklarovaný účel nad materiální smysl institutu, který dotčené ustanovení upravuje*“ (viz rozsudek ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 – 70). Dle žalovaného pro opačný výklad (tj. pro nemožnost prodloužit lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu) svědčí právě výsledky výkladu gramatického, teleologického i systematického; viz též rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018 – 126.

[22] Žalovaný dále uvádí, že za situace, kdy lhůta pro vyjádření v rámci odvolacího řízení marně uplyne a daňový subjekt se ke zjištěným skutečnostem, popř. důkazům nevyjádří, může účastník řízení odvolací řízení vydáním rozhodnutí ve věci ukončit. To však nebyl případ stěžovatelky, která se ve lhůtě stanovené žalovaným, resp. v její poslední den, ke zjištěným skutečnostem vyjádřila, žalovaný toto vyjádření zapracoval a vypořádal v rámci rozhodnutí o odvolání. Pokud stěžovatelka v rámci svého odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení vyjádřila záměr dále své vyjádření k seznámení doplňovat, nemůže takové jednostranné „prohlášení“ jakkoliv zavázat žalovaného v tom smyslu, že by nesměl vydat rozhodnutí. V této věci lhůta pro vyjádření k seznámení uplynula dne 3. 7. 2018, přičemž žalovaný vyčkal s vydáním rozhodnutí o odvolání až do dne 30. 7. 2018, stěžovatelka tedy měla pro případné doplňování svého odvolání k dispozici další časový úsek. Žalovaný doplňuje, že zmíněné odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení ve věci prodloužení lhůty bylo Generálním finančním ředitelstvím zamítnuto a napadené rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo rozhodnutím ze dne 2. 10. 2018, č. j. 72051/18/7700-10124-050464, potvrzeno.

[23] Žalovaný též uvádí, že je nutno vždy zvážit i případné negativní dopady vyčkávání s vydáním rozhodnutí o odvolání. V daném případě bylo možným negativním důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (pro zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 dne 14. 8. 2018), je tedy zjevné, že zde musí převážet zájem na vydání rozhodnutí nad dalším vyčkáváním na avizované doplňování odvolání. Této skutečnosti si také stěžovatelka mohla být vědoma, přičemž prohlášení o záměru doplňovat své vyjádření až do 31. 8. 2018 se z tohoto hlediska může jevit jako zcela účelové.

pokračování

[24] Žalovaný se tedy neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že jí byla jakkoliv upřena její práva a že se žalovaný dopustil hrubého pochybení způsobujícího nezákonnost rozhodnutí. Nutno uvést, že krajský soud neoznačil rozhodnutí o zastavení řízení za nezákonné, jak uvádí stěžovatelka. Námitka, že o žádosti o prodloužení lhůty nebylo řádně rozhodnuto a lhůta tak byla prodloužena do dne 31. 8. 2018, je tedy zcela neopodstatněná. Žalovaný o žádosti řádně rozhodl dotčeným rozhodnutím o zastavení řízení, přičemž se jedná o postup, který žalovaný považuje za odpovídající zákonu. Žalovaný si je vědom, že z praktického hlediska mohou nastat případy, kdy je stanovená lhůta, byť v maximálně délce, nepřiměřeně krátká. I z toho důvodu zvolil při aplikaci inkriminované normy praktický přístup, kdy maximálně vyčkává s vydáním samotného rozhodnutí o odvolání a veškeré odvolatelem uplatněné návrhy či vyjádření při vydání rozhodnutí o odvolání zohlední. Závisí tak i na odvolateli, jaký přístup k hájení svých práv zvolí.

[25] K námitkám týkajícím se podvodu na DPH žalovaný s ohledem na skutečnost, že stěžovatelka doslovně převzala text žaloby, za který připojila pouhý nesouhlas se závěry krajského soudu, popř. námitku, že se krajský soud s těmito závěry nevypořádal, nepovažoval za nutné a účelné opakovaně uvádět svou argumentaci, a pro stručnost odkazuje na body [16] až [27] vyjádření k žalobě, kde se všemi vznesenými námitkami zabýval a rovněž uvedl odkazy na příslušné body svého rozhodnutí o odvolání. Žalovaný též odkázal na body 28. až 38. napadeného rozsudku, kde krajský soud posuzoval námitky týkající se daňového podvodu.

[26] V doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 21. 9. 2020 žalovaný upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, v němž se soud zabýval zcela totožnou právní otázkou jako v nyní posuzovaném případě, a v němž dospěl k závěru (bod 61), že žalovaný pochybil, pokud řízení o stěžovatelčině žádosti o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žádost o prodloužení předmětné lhůty totiž není podle Nejvyššího správního soudu podáním, které by lze považovat za zjevně právně nepřipustné. S ohledem na tento názor, tj. že prodloužení lhůty dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu není vyloučeno, je tedy dle žalovaného na místě zabývat se otázkou, zda jeho procesní pochybení, pokud řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil, namísto aby o ní věcně rozhodl, mělo za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný má za to, že nikoliv, přičemž ke shodným závěrům dospěl i krajský soud. Stěžovatelka se ve stanovené patnáctidenní lhůtě vyjádřila a nic jí nebránilo vyjadřovat se i v relativně dlouhém mezidobí po uplynutí lhůty až do vydání rozhodnutí o odvolání, což však neučinila. Stěžovatelka ani neuvedla žádné konkrétní negativní důsledky, které by jí z neprodloužení lhůty vyplynuly.

III. Posouzení kasační stížnosti

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem.

[28] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že řízení před správními soudy, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno zásadou dispoziční. Jak vyplývá z konstantní judikatury, obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 – 70, či ze dne 18. 6. 2020, č. j. 1 Afs 47/2020 – 37). Je na stěžovateli, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Z tohoto hlediska je podaná kasační stížnost na samé hranici přípustnosti (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 – 63, č. 4051/2020 Sb.

NSS), neboť její obsah se zejména v části týkající se podvodu na DPH téměř doslova shoduje s obsahem žaloby (stěžovatelka obsah žaloby pouze na několika místech doplnila o svůj obecný nesouhlas se závěry krajského soudu, případně o tvrzení, že se krajský soud s žalobní námitkou vypořádal nedostatečně). Rovněž ve vztahu k části kasační stížnosti, již stěžovatelka brojí proti procesnímu postupu žalovaného, byla v podstatné míře využita žalobní argumentace, byť je nutno připustit, že zde stěžovatelka – v reakci na závěr krajského soudu, že postup žalovaného byl procesně vadný, projevila snahu argumentovat proti výslednému posouzení krajského soudu, že zjištěná procesní vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

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

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítaným procesním pochybením žalovaného, tedy otázkou, zda lhůtu stanovenou dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ve znění relevantním pro posuzovanou věc, žalovaný mohl a měl k žádosti stěžovatelky prodloužit.

[31] Podle 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[32] Podle § 115 odst. 3 daňového řádu, *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*

[33] Podle § 115 odst. 4 daňového řádu, *po uplynutí lhůty podle odstavce 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží.*

[34] Žalovaný ve vztahu k této námitce případně poukázal na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, v němž byla podrobně vypořádána shodná oponentní argumentace žalovaného, uplatněná ve vyjádření k této kasační stížnosti, a již Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud neshledal důvod k tomu, aby se od závěrů uvedených v naposled odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu odchýlil a pro účely této věci (zejména s ohledem na argumentaci žalovaného) považuje za vhodné předestřít jejich souhrn.

[35] Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku nejprve uvedl, že pokud stěžovatelka vyjádření podala včas, tj. ve stanovené lhůtě, nelze z této skutečnosti paušálně dovozovat, že lhůta pro vyjádření daňového subjektu byla dostatečná. S ohledem na dikci § 115 odst. 3 daňového řádu nicméně žalovaný nebyl oprávněn (prvotně, ve výzvě k vyjádření a navržení dalších důkazů) stanovit lhůtu delší patnácti dní. Vzhledem k tomu, že odvolací správní orgán není povinen zasílat daňovému subjektu pro účely seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu také nově doplněný obsah spisu (zejména důkazní prostředky), musí být lhůta dostatečná také k tomu, aby se s ním daňový subjekt mohl cestou nahlédnutí do spisu seznámit a posléze na něj ve lhůtě reagovat. Je přitom nutno odlišovat objektivní nemožnost uplatnit právo ve stanovené lhůtě na straně jedné a nepřiměřenost délky lhůty pro řádné uplatnění práva na straně druhé.

[36] V rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, na nějž odkázal též krajský soud v napadeném rozsudku, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda vůbec lze lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu na žádost daňového subjektu prodloužit. Dospěl přitom k závěru, že „[v]e

pokračování

znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Stěžovatel (žalovaný, pozn. NSS) tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“ Možnost prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu byla akceptována též v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Afs 157/2016 – 84 (bod 48 odůvodnění), či v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015 – 53 (bod 39), výslovně byla připuštěna též v rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 14. 6. 2016, č. j. 45 Af 66/2014-51, a obdobně též v odborné literatuře (srov. BAXA, J. a kol. Daňový řád: Komentář, § 115, Wolters Kluwer, 2011).

[37] K argumentaci žalovaného, již byl zpochybňován úmysl zákonodárce umožnit zákonnou novelizací (zákon č. 30/2011 Sb.) prodloužení předmětné lhůty, Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku třetího senátu uvedl, že tato argumentace je v příkrém rozporu s důvodovou zprávou, v níž bylo deklarováno, že „*Poslanecké sněmovně se předkládaným zákonem (č. 30/2011 Sb.) navrhuje „vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě.“*

[38] Za ironické pak v uvedeném rozsudku označil Nejvyšší správní soud tvrzení žalovaného, že vyloučení prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je ku prospěchu daňového subjektu, neboť má vést k posílení jeho právní jistoty o neměnné (nezměnitelné) délce lhůty. Ani okolnost blížícího se uplynutí tzv. subjektivní lhůty pro stanovení daně přitom Nejvyšší správní soud nepovažoval za ospravedlnitelný důvod pro odmítání prodloužení lhůty zakotvené v § 115 odst. 2 daňového řádu. Jak uvedl, „*je primárně věcí orgánů daňové správy organizovat svou činnost tak, aby ve lhůtě pro stanovení daně dokázaly daňové řízení meritorně skončit, aniž by to na svých procesních právech úkorně počítily daňové subjekty. Daňový řád jim k tomu poskytuje adekvátní nástroje (zejména ve svém § 148). Omezení procesních práv daňového subjektu s přihlídnutím k blížícímu se konci prekluzivní lhůty ke stanovení daně je na místě zásadně až tehdy, lze-li bezpečně dovést obstrukční motivace daňového subjektu ve snaze dosáti marného uplynutí této lhůty“.*

[39] K argumentaci žalovaného, že jím zastávaná nemožnost prodloužení předmětné lhůty nemůže v praxi vést ke zhoršení postavení daňového subjektu, neboť důkazní prostředky navržené daňovým subjektem po této lhůtě může odvolací orgán s ohledem na § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu provést z vlastní iniciativy, uvedl Nejvyšší správní soud následující: „*Právo daňového subjektu vyjádřit se a především navrhnout provedení dalších důkazních prostředků v žádném případě nemůže být plnobodnotně suplováno diskrecí nebo snad „vlastní iniciativou“ odvolacího správního orgánu. (...) Došlo by tak k vyprázdnění § 115 odst. 2 daňového řádu, který má (jakkoli v mezích zásady hospodárnosti) ve své podstatě představovat nábražku nezbytného minima procesních práv daňového subjektu celé jedné absentující instance daňového řízení. (...) (P)po čas běhu lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu je odvolacímu orgánu zapovězeno vydat rozhodnutí o odvolání, z čehož může daňový subjekt čerpat jistotu o tom, v jakém čase může ještě účinně uplatnit své vyjádření a návrh na provedení dalších důkazů. Po uplynutí předmětné lhůty však daňový subjekt již v podstatě „neví dne ani hodiny“ vydání rozhodnutí o odvolání. Nejvyšší správní soud nespatřuje žádný důvod k tomu, aby byl daňový subjekt vystavován popsané nejistotě (odkázán na „benevolenci“ odvolacího orgánu), pakliže je zde zcela intuitivní a důvodovou zprávou podepřená výkladová alternativa ústící v připuštění možnosti prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Ostatně podle § 115 odst. 4 daňového řádu po uplynutí lhůty podle odst. 2 odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřiblíží“.*

[40] S ohledem na shora citované závěry je tak nutno i v nyní posuzované věci konstatovat, jak to ostatně učinil též krajský soud v napadeném rozsudku, že žalovaný pochybil, pokud řízení o žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty zastavil dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť se nejednalo o podání, které by bylo možné považovat za zjevně právně nepřijatelné. Bylo tak nutno posoudit, zda toto procesní pochybení žalovaného mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl následující:

[41] „Na výzvu žalovaného ze dne 15. 6. 2018 ke seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyjádření v odvolacím řízení v patnáctidenní lhůtě reagoval žalobce žádostí o prodloužení lhůty ze dne 21. 6. 2018, kde žádal prodloužení stanovené lhůty do 31. 8. 2018. Vytýká-li žalobce žalovanému přílišnou krátkost stanovené lhůty, soud připomíná, že žalovaný je v otázce stanovení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu omezen přímo zákonodárcem, neboť dle § 115 odst. 3 téhož zákona lze lhůtu stanovit v délce maximálně 15 dnů. Žalovaný tedy stanovil žalobci lhůtu maximální možnou, přičemž popsání zákonné omezení nelze zcela pustit ze zřetele ani v případě přípustění prodloužení této lhůty. Dle názoru soudu je v případě takto krátké lhůty adekvátní uvažovat o jejím prodloužení v řádu dnů, nikoli měsíců. Žalobce nemohl legitimně očekávat, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu mu bude prodloužena do 31. 8. 2018. (...) Nelze přehlédnout, že žalobce se ve stanovené patnáctidenní lhůtě vyjádřil a nic mu nebránilo vyjadřovat se i v relativně dlouhém mezidobí po uplynutí lhůty (3. 7. 2018) až do vydání napadeného rozhodnutí (30. 7. 2018), což neučinil. Ani v žalobě pak žalobce konkrétně neuvádí žádná tvrzení či důkazní návrhy, které snad v důsledku neprodloužení lhůty nestihl uplatnit, protože byl v daňovém řízení neúspěšný. Setrvává pouze na obecné námitce porušení svého procesního práva bez sdělení konkrétního obsahu. Z uvedených důvodů neshledává soud popsanou námitku žalobce důvodnou“.

[42] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že časový prostor poskytnutý stěžovateli k vyjádření ještě postačoval ke kvalifikovanému vyjádření ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům. Nutno uvést, že v průběhu odvolacího řízení, kdy došlo ke změně právního názoru, nebylo provedeno rozsáhlé doplnění důkazních prostředků. Ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a z výzvy k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 15. 6. 2018, která byla stěžovateli doručena dne 18. 6. 2018, vyplývá, že odvolací orgán u příslušného správce daně ověřil okolnosti ohledně plnění daňových povinností korporace Produkt Invest. Zjistil, že tato korporace své daňové povinnosti neplní, za zdaňovací období únor a březen 2014 neuhradila daň, přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014 podala až po uplynutí lhůty stanovené příslušným správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání za dané období. K takto získaným informacím vytvořil žalovaný úřední záznam č. j. 27330/18/5300-21442-712585, jinak vycházel z dokladů, které již byly součástí daňového spisu. Samotné odvolací řízení tedy nebylo spisově rozsáhlé.

[43] V seznámení, resp. výzvě, byl na pěti stranách popsán právní základ sporu (judikatura, popis tzv. vědomostního testu, závěry doktríny) a na následujících dvou stranách žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu již nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet (resp. faktickou realizaci obchodních transakcí mezi korporací Produkt Invest a stěžovatelkou); dále popsal skutečnosti, na jejichž podkladě dospěl k závěru, že předmětné obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH (4 strany), a zabýval se objektivními okolnostmi, z nichž dovozoval, že stěžovatelka o podvodu vědět mohla a měla, včetně úvahy, že stěžovatelka nepřijala opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla (4 strany). Stěžejní částí výzvy tak byly zejména objektivní okolnosti, na jejichž podkladě byl učiněn závěr žalovaného o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, jež stěžovatelce musely či měly být známy již v průběhu uskutečnění předmětných plnění.

[44] Ve světle shora citovaných závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126, lze jistě stěžovateli přisvědčit, že pokud stihla podat

pokračování

vyjádření ve stanovené lhůtě, nelze jí to samozřejmě klást k tíži, nicméně to z argumentace krajského soudu v napadeném rozsudku nevyplývá. Je nepochybné, že stěžovatelka se ve stanovené lhůtě vyjádřila a učinila tak podrobně a kvalifikovaně. Je pravdou, že v tomto vyjádření ze dne 3. 7. 2018 avizovala jeho doplnění, včetně uplatnění práva na doplnění důkazních prostředků, na druhou stranu však s ohledem na rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2018, tj. při znalosti právního názoru žalovaného na svou žádost, se nemohla spoléhat na to, že po uplynutí stanovené lhůty žalovaný nepřistoupí k rozhodnutí o odvolání. Žalovaný vydal rozhodnutí až dne 30. 7. 2018, stěžovatelka tedy i po uplynutí stanovené lhůty měla prostor k doplnění svého vyjádření, byť jak bylo shora vyloženo, přes možnost žalovaného provést případně navržené důkazní prostředky se na takový postup rovněž spoléhat nemohla. Stěžovatelka přitom s ohledem na rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2018, byť o žádosti stěžovatelky nerozhodl věcně, nemohla spoléhat na postup podle § 36 odst. 3 daňového řádu, tj. na to, že její žádosti bylo vyhověno. Ostatně, i pokud by žalovaný žádosti stěžovatelky vyhověl, s ohledem na základní zákonem stanovenou lhůtu by tak neučinil v řádu měsíců, ale spíše v řádu dnů.

[45] Aby soud mohl přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že žalovaný tímto způsobem zmařil možné dokazování a řádné vyhodnocení relevantních skutečností, musela by takové tvrzení blíže konkretizovat (např. uvést důkazní prostředky, které nestihla ve stanovené lhůtě navrhnout), což stěžovatelka neučinila, pouze obecně namítala, že byla zkrácena na svém právu se ve věci vyjádřit a že případné důkazní prostředky doplní v dalším řízení. Taková argumentace přitom není nepřijatelná, jak stěžovatelka uváděla v kasační stížnosti, neboť ochrana procesních práv ve správním řízení nemůže být samoučelná. Pokud stěžovatelka nepopsala, jakým způsobem procesní pochybení žalovaného mohlo ovlivnit vydané rozhodnutí, tj. neuvedla, co by se změnilo v případě, kdyby k takové procesní vadě nedošlo, nelze seznat její vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Námitku stěžovatelky, že rozhodnutí žalovaného bylo stíženo procesní vadou, která mohla mít dopady na jeho zákonnost, tedy Nejvyšší správní soud důvodnou nehledal.

[46] Ve vztahu k námitkám, které stěžovatelka směřovala proti závěrům žalovaného ohledně své účasti na daňovém podvodu, resp. závěru, že o své účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla, a zároveň nepřijala odpovídající opatření, se Nejvyšší správní soud s ohledem na to, jakým způsobem stěžovatelka kasační stížnost koncipovala, zaměřil na námitky, které stěžovatelka v kasační stížnosti označila za nedostatečně vypořádané krajským soudem. K tomu je nutno nejprve obecně uvést, že soudní rozhodnutí je přezkoumatelné, pokud je z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, či ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45). Zároveň je však nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Správní orgány a soudy přitom nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor,

v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

[47] Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Z výroků rozsudku lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek obsahuje výrok, který není vnitřně rozporný, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, z jakých důvodů krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní argumentace stěžovatelky. Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny základní žalobní námitky stěžovatelky.

[48] Dle stěžovatelky se krajský soud nijak nevypořádal se zásadní žalobní námitkou stěžovatelky, že v rozhodnutí žalovaného nebyl řádně zdůvodněn předpoklad, že na straně jiných daňových subjektů došlo k podvodu na DPH a že se tento podvod týkal také kontrolovaných daňových dokladů, které byly vystaveny ve vztahu ke stěžovatelce. Za nesprávný a zmatečný pak považovala závěr krajského soudu, že „žalovaný přesně popsal, v čem jím dovozený podvod spočíval a rozebral jednotlivé okolnosti, které tomu nasvědčují.“ Ze slova „nasvědčují“ pak stěžovatelka dovozuje, že existence podvodu prokázána nebyla, což však z odůvodnění napadeného rozsudku, ani z rozhodnutí žalovaného vyvozovat nelze. Krajský soud v bodě 31 napadeného rozsudku uvedl, že o existenci podvodu napovídají nestandardní okolnosti na straně dodavatele a odběratelů stěžovatelky, kteří sídlí na virtuálních sídlech či jsou nekontaktní, a kteří po realizaci významných obchodních případů se stěžovatelkou utlumují své aktivity, které jsou předmětem DPH. Za zásadní pak krajský soud označil zjištění, že korporace Produkt Invest k 6. 6. 2013 vykazovala nedoplatek na DPH přes 13 milionů Kč, když v předchozím období, kdy obchodovala se stěžovatelkou, nesprávně přiznávala daň na výstupu a následně doměřenou daň nehradila. Stěžovatelka přitom z uskutečněných dodávek od společnosti Produkt Invest dovozovala svůj nárok na odpočet.

[49] Doklady k přijatým plněním od dodavatele Produkt Invest, na jejichž podkladě uplatnila stěžovatelka odpočet na DPH za 1. a 2. čtvrtletí 2014, jsou součástí správního spisu, jejich výčet je uveden na s. 9 rozhodnutí žalovaného, stejně jako výčet dokladů, na jejichž podkladě stěžovatelka uplatnila osvobození od daně při dodání do jiného členského státu (Maďarsko – pro korporaci Arvenia Hungary, Slovensko – pro korporaci Centris). Právě u těchto transakcí týkajících se zboží Orion (řetězec subjektů MILLENIUM INTERNATIONAL – Produkt Invest – stěžovatelka – Arvenia Hungary), zboží Swarovski (řetězec subjektů Produkt Invest – stěžovatelka - CENTRIS) a zboží pleny (řetězec subjektů Produkt Invest – stěžovatelka – SK-Company) žalovaný identifikoval podvod na DPH (chybějící daň byla detekována u dodavatele stěžovatelky, jakož i u jejího odběratele), a to na základě popsaných okolností (viz body 44 – 58 rozhodnutí žalovaného, stručně viz bod 3 tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud tak nemohl přisvědčit námitce stěžovatelky, že by se krajský soud, resp. žalovaný, nezabýval otázkou existence daňového podvodu, resp. že by nebyly řádně popsány podvodné řetězce, jichž se stěžovatelka účastnila. Nutno dodat, že povinností daňových orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán, ale v daňovém řízení musí být postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274, a ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50); to bylo v posuzované věci splněno.

[50] Úkolem kasačního soudu není opětovné posouzení žaloby, nýbrž přezkum rozsudku krajského soudu napadeného kasační stížností. Pokud stěžovatelka k již uplatněným žalobním námitkám, které téměř doslova přenesla do kasační stížnosti, pouze obecně uvedla, že jejich

pokračování

vypořádání ze strany krajského soudu je nedostatečné či nesprávné, aniž by taková tvrzení – ve vazbě na konkrétní argumentaci krajského soudu – blíže rozvedla, resp. aniž by proti odůvodnění krajského soudu (nikoli proti rozhodnutí žalovaného) vznesla relevantní oponenturu, neposkytla tímto přístupem Nejvyššímu správnímu soudu prostor k adekvátní reakci. K toliko obecnému tvrzení stěžovatelky, že krajský soud nesprávně vyhodnotil závěr žalovaného o existenci objektivních okolností, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla či mohla, resp. že se krajský soud dostatečně nezabýval žalobní obranou stěžovatelky proti jednotlivým zjištěným okolnostem, proto postačí poukázat na argumentaci krajského soudu v bodech 33 – 35. Lze uzavřít, že stěžovatelka svojí kasační argumentací nezpochybnila závěr krajského soudu, že okolnosti popsané žalovaným, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34).

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[52] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a proto právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení přiznána nebyla.

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

V Brně dne 8. ledna 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu