



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**
Hamry 1584, Havlíčkův Brod
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Pelikánem
sídlem Újezd 450/40, Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36801/18/5300-21441-712599

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36801/18/5300-21441-712599, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč k rukám jejího advokáta Mgr. Tomáše Pelikána, sídlem Újezd 450/40, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 29. 9. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až březen roku 2015.
2. Na základě výsledků daňové kontroly doměřil správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 1. 2018, č. j. 147989/18/2903-50522-602201, č. j. 48143/18/2903-50522-602201, a č. j. 148236/18/2903-50522-602201, žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 2 709 610 Kč. Důvodem pro doměření bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů ANDI trade s. r. o. (dále též „ANDI trade“) a KOMODITY.EU, s. r. o. (dále též „KOMODITY.EU“), spočívajících v nákupu řepkového oleje. Správce daně žalobkyni neuznal předmětný nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do řetězce obchodních transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by se účasti na podvodu vyhnula.
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím částečně změnil dodatečné platební výměry ve lhůtě splatnosti doměřené daně a penále. Ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že je obchodní společností zabývající se především výrobou a následným prodejem kompletních a doplňkových krmných směsí pro zvířata. Vykupuje od zemědělců řepku, kterou po vylisování využívá jako surovinu pro výrobu krmných směsí. Olej získaný z lisování prodává dále zákazníkům. V roce 2014 byla žalobkyně zákazníkem upozorněna, že dodávaný řepkový olej má příliš vysoký obsah vody. Přistoupila proto k nákupu řepkového oleje s nižším obsahem vody, který následně smísila s jí vyprodukovaným řepkovým olejem.
5. Na nákup řepkového oleje uzavřela rámcové smlouvy s dodavatelem KOMODITY.EU a ANDI trade. Od dodavatele KOMODITY.EU odebrala pouze jednu dodávku. S kvalitou oleje však nebyla spokojena, a proto následně olej pořizovala výhradně od dodavatele ANDI trade. Žalobkyně má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal existenci daňového podvodu, ani účelovost obchodních řetězců.
6. Závěry žalovaného o nestandardnosti obchodního jednání žalobkyně jsou formalistické a odtržené od ekonomické reality. Zjištěné okolnosti nejsou důkazem, že by žalobkyně o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla. Pokud by odebírala řepkový olej přímo od polského výrobce, jak uvedl žalovaný, jednala by v rozporu s dobrými mravy soutěže, vystavila by se hrozbě žalob ze strany svých dodavatelů, poškodila by si dobrou pověst a ohrozila své budoucí obchodní aktivity.
7. Žalobkyně si je vědoma svého pochybení v případě úhrady dvou plnění na nezveřejněný účet KOMODITY.EU. Nelze však hovořit o systematickém nestandardním jednání žalobkyně. Nesouhlasí se závěry správce daně, který na základě konzultace s neznámým odborníkem zpochybnil metodu vizuální kontroly obsahu vody v řepkovém oleji a tím i potřebu žalobkyně nakupovat řepkový olej. Postup žalovaného je nezákonný, neboť vysvětlení má subsidiární povahu a lze jej opatřit pouze tehdy, pokud dané skutečnosti

nelze prověřit jiným způsobem (např. znaleckým posudkem). Žalovaný použil vysvětlení jako důkazní prostředek v rozporu s § 79 odst. 3 daňového řádu.

8. Obchodní jednání žalobkyně, která se po obdržení dodávky nekvalitního řepkového oleje od KOMODITY.EU rozhodla jako výhradního dodavatele využít ANDI trade, je smysluplné a logické. Nejedná se o nestandardní jednání. Žalobkyni nelze klást k tíži, že ANDI trade nezveřejnila účetní uzávěrky. Své daňové povinnosti totiž řádně uhradila.
9. Žalobkyně nenakupovala řepkový olej za mimořádně nízkou cenu, jak uvedl žalovaný. Cena byla stanovena jako fixní s ohledem na cenu řepkového oleje na komoditní burze. Přibližně odpovídala ceně tržní. Cenu 640 Euro za tunu nabízely žalobkyni i jiné společnosti, se kterými o možných dodávkách řepkového oleje jednala.
10. Řepkový olej je komodita obchodovatelná na burze. Nejsou proto na místě úvahy žalovaného, že je nestandardní přeprodávat řepkový olej mezi jednotlivými články řetězce bez fyzického převzetí a kontroly zboží. Při obchodování s komoditami se jedná o zcela běžnou praxi, která nemůže indikovat podvodné jednání. Za nestandardní nelze považovat ani skutečnost, že smlouvy s dodavateli byly podepisovány zaměstnancem žalobkyně, neboť vedoucí lisovny je oprávněn takové smlouvy uzavírat podle § 166 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.
11. Podle žalovaného patří řepkový olej mezi rizikové komodity. V této souvislosti odkázal na dva případy podvodů na DPH týkající se řepkového oleje. Správní orgány však jako rizikové označují velké množství komodit. Obchod s řepkovým olejem se nijak nevymyká běžným transakcím. Ani dva případy podvodu na DPH týkající se řepkového oleje nemohou jít k tíži žalobkyně.
12. Závěrem namítla, že žalovaný vycházel pouze z daňové kontroly, nikoliv z dalších důkazních prostředků, přestože to odborná a skutková náročnost věci vyžadovala. Nestandardní okolnosti uvedené žalovaným jsou podružné, nesprávné a zavádějící. Nelze dospět k závěru, že došlo k daňovému podvodu, ani k tomu, že o něm žalobkyně věděla. Žalobkyně postupovala s dostatečnou mírou obezřetnosti a transparentnosti. K prokázání této skutečnosti navrhla dostatek důkazů. Odepření nároku na odpočet DPH tak bylo nezákonné.
13. Navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí popsal jednotlivé články obchodních řetězců a jejich fungování. Zmínil dostatek skutečností svědčící o podvodném jednání, o kterých žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla.
15. Identifikoval chybějící daň u několika společností a shrnul, že obchodní transakce neodpovídaly podmínkám typickým u subjektů, které se snaží dosáhnout ekonomického zisku. Byly zjištěny nestandardní skutečnosti, které byly žalobkyni známy. Ve svém souhrnu tvoří zjištěné objektivní okolnosti logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného jednání.
16. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

17. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
18. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
19. Soud se primárně zaměřil na důvodnost žalobního tvrzení zpochybňujícího legalitu postupu správce daně při získávání jednotlivých podkladů ve fázi daňové kontroly, v níž byly shromažďovány podklady pro vydání rozhodnutí. Konkrétně se jednalo o zákonnost vysvětlení podaného Ing. L. Z. v rámci místního šetření u obchodní korporace BIONA JERSÍN s. r. o. (dále též „BIONA JERSÍN“) provozující obchodní činnost ve stejném oboru jako žalobkyně. Pokud by námitky v tomto směru byly důvodné, jednalo by se o vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí, která by znemožňovala soudu další přezkum námitek týkajících se merita věci.
20. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu je správce daně oprávněn sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky (provádět vyhledávací činnost ve smyslu § 78 daňového řádu). V rámci toho pak správce daně provádí místní šetření (§ 78 odst. 3 daňového řádu). Na rozdíl od výsledku svědka zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) nestanoví výslovně právo daňového subjektu účastnit se tohoto postupu. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či mapování terénu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130).
21. Pokud správce daně zamýšlí využít v daňovém řízení důkaz získaný při místním šetření, musí o konání místního šetření daňový subjekt informovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je totiž výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především od zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. výslech svědka).
22. Zároveň je nutné zkoumat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). Naopak u místního šetření konaného mimo daňové řízení je nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovatelnější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91).
23. Vysvětlení podaná v rámci místních šetření nelze podle § 79 odst. 3 daňového řádu použít v rozhodnutí jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž daňový subjekt nemůže klást dotazy a rovněž tyto osoby nejsou poučeny způsobem,

jakým to procesní předpisy při výsledku svědků požadují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 5 Afs 62/2017-31, nebo ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37).

24. V posledně uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatoval, že nespátřuje problém v tom, aby procesní význam vyjádření získaných v rámci místního šetření byl chápán toliko jako vysvětlení k usnadnění orientace v předložených listinách či k jejich celkovému pochopení a zasazení do kontextu s jinými předloženými listinami (tj. ke shrnutí či zdůraznění určitých skutečností, které jsou však samy o sobě patrný již z předložených listin). Důkaz je však za takové situace třeba provést samotnou listinou, nikoli vysvětlením, které může sloužit jen k pomoci v rozhodnutí, na co se v listinách zaměřit, tj. k „mapování terénu“. Problematické však je, použije-li správní orgán při popisu skutkového stavu v rozhodnutí informace z vysvětlení, které jdou nad rámec předložených listin (tj. pokud zdrojem informace bylo vyjádření, nikoli listina). Použití takové informace (zachycené v protokolu o místním šetření) jdoucí nad rámec předložených listin jako podklad pro zjištění skutkového stavu v rozhodnutí značí, že k vyjádření bylo přistoupeno jako k výsledku svědka, což není možno připustit, jelikož při místních šetřeních nejsou naplněny procesní nároky spojené s výsledkem svědka.
25. V projednávané věci ze správního spisu vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly zahájené dne 29. 9. 2015 provedl místní šetření u obchodní korporace BIONA JERSÍN zabývající se výrobou průmyslových olejů a bio-maziv (viz úřední záznam ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1624159/16/2903-60563-709800, příloha č. 25 správního spisu). Cílem správce daně bylo získat informace o výrobě řepkového oleje. Při místním šetření jednal správce daně s Ing. L. Z., který volnou formou sdělil výrobní postup řepkového oleje, kontrolní postupy při jeho výrobě a zodpověděl otázky správce daně. Odpovědi Ing. Z. správce daně využil jako podklad pro své závěry o nestandardnostech obchodních případů žalobkyně, resp. o vědomosti žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce. Konkrétně vyjádření Ing. Z. sloužilo správci daně k závěru, že vizuální kontrola kvality dodaného oleje představovala „*neprůkazné hodnocení kvality*“ (viz strana 20 zprávy o daňové kontrole). Z místního šetření vyvodil správce daně rovněž úvahy o nemožnosti vizuální kontroly obsahu vody v oleji. Na straně 22 zprávy o daňové kontrole správce daně s ohledem na provedené místní šetření uváděl, že „*bylo odborníkem sděleno, že obsah vody v oleji rozhodně nelze poznat vizuálně*“. Obdobně na straně 24 zmiňoval, že ohledně procesu dosušování řepky vychází správce daně „*ze zjištění v daňové kontrole, kde mu byl vysvětlen nákup řepkového semene včetně jeho dosoušení*“. Z těchto zjištění pak dovozoval, že „*[j]e určitě možné bez problémů míchat různé řepkové oleje s různým obsahem, dojde ke konzistentnímu promíchání se stejným původem vody, tzv. buněčná voda*.“ Na základě těchto zjištění učinil správce daně pro věc zcela zásadní závěr, že „*bylo možné lisovat řepkové semeno s odpovídající kvalitou, bez potřeby míchání vyrobeného oleje s nakoupeným olejem*“ (viz strana 25 zprávy). Na straně 50 zprávy pak správce daně uváděl, že při místním šetření v BIONĚ Jersín nešlo o získání důkazních prostředků, ale o „*obecná zjištění ve vztahu k výrobě oleje (...) byl to důvěryhodný zdroj, který byl ochoten se se správcem daně podělit o své bohaté zkušenosti z výroby oleje, včetně související problematiky, takto bylo místní šetření i předem koncipováno a s panem Z. telefonicky domluveno*.“
26. Na základě zjištění učiněných při předmětném místní šetření formuloval správce daně na straně 73 zprávy následující objektivní okolnost: „*podané vysvětlení správci daně o nutnosti nakupovat olej k jeho míchání trpí vážnými nedostatky tak, jak je správce daně popsal v této*

Zpráve, kdy je standardem nastaveným daňovým subjektem dosoušení nakoupeného řepkového semene na požadovanou vlhkost, případně je zřejmá možnost výroby střídavé z řepkového semene s vyšším obsahem vody a řepkového semene se standardním obsahem vody a jeho míchání v nádržích lisovny (...).“ Obdobně žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdil, že v rámci daňového řízení bylo zjištěno, že žalobkyní „aplikovaný způsob kontroly kvality nakupovaného i následně smíchaného oleje není relevantní metodou schopnou spolehlivě a přesně indikovat obsah vody v oleji a potažmo jeho kvalitu“, a proto „nákupní praxe žalobkyně nedává logický ani ekonomický smysl, ba naopak lze odtušit jiné motivy pro její realizaci“ (viz strana 20 napadeného rozhodnutí).

27. Na základě citací ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány při popisování skutkového stavu a konstatování objektivních okolností vycházely z vysvětlení získaného v rámci místního šetření. Vysvětlení, které podal Ing. L. Z., bylo v napadeném rozhodnutí v rozporu s § 79 odst. 3 daňového řádu vyhodnoceno jako důkazní prostředek. Takovýmto postupem však správní orgány zkrátily žalobkyni na jejích procesních právech. Nebyla-li o konání místního šetření předem informována, nemohla se jej zúčastnit, ani klást Ing. Z. v jeho průběhu otázky. Tím došlo k porušení procesních práv žalobkyně, která by jí náležela, pokud by informace zjištěné při místním šetření od Ing. Z. byly v průběhu daňové kontroly zjišťovány řádným způsobem, tj. v rámci svědecké výpovědi. Postup správce daně tak představoval excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu.
28. Přestože správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uváděl, že závěry místního šetření nebyly využity jako důkaz, z obsahu zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí plyne opak. Správní orgány vyjádření Ing. L. Z. užily jako zcela zásadní podklad pro závěr o tom, že nákupní praxe žalobkyně nedává logický ani ekonomický smysl. Tento závěr pak tvořil rovněž jednu z důležitých objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu.
29. Soud proto žalobkyni přisvědčil, že správce daně při obstarávání důkazních prostředků pochybil tím, že ve věci prováděl dokazování místním šetřením mimo ústní jednání a vysvětlení získané v rámci místního šetření následně použil jako důkazní prostředek, aniž by o konání místního šetření žalobkyni předem vyrozuměl a umožnil jí zúčastnit se ho, případně klást při něm Ing. Z. otázky. Pokud správní orgány z nezákonných důkazních prostředků vycházely a založily na nich své hodnocení o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, dopustily se vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (viz obdobně judikatura Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 150/2016-35, ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45, či ze dne ze dne 28. 3. 2008, č. j. 5 Aps 6/2007-130).

V. Závěr a náklady řízení

30. Popsané procesní pochybení správce daně, které je spojeno s podklady významnými pro závěry správních orgánů obou stupňů o zapojení žalobkyně do daňového podvodu, je v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména zásadou zákonnosti a zásadou spolupráce.
31. Vzhledem k tomu, že popsané procesní pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení bez nařízení jednání (§ 51 odst. 2 s. ř.

s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude na něm, aby skutečnosti o potřebnosti nákupu řepkového oleje, resp. o metodě rozpoznání obsahu vody v řepkovém oleji zjistil procesně korektním způsobem a umožnil žalobkyni na zjištěné závěry reagovat např. předložením dalších důkazů.

32. Zjištěná vada řízení brání věcnému posouzení ostatních žalobních námitek (jejichž těžištěm je hodnocení účasti žalobkyně na daňovém podvodu, resp. její vědomosti o něm), proto se soud ostatními žalobními námitkami nezabýval. K jejich případné důvodnosti se bude možné vyslovit až tehdy, bude-li hodnocení otázek hmotného práva provedeno v daňovém řízení prostém vad.
33. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepis žaloby) $2 \times 3\,100$ Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 2×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 6 800 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 428 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. listopadu 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu