



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**, IČO 25945891, sídlem Hamry 1584, Havlíčkův Brod, zastoupená Mgr. Tomášem Pelikánem, advokátem, sídlem Újezd 450/40, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. srpna 2018 č. j. 36801/18/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. listopadu 2020 č. j. 30 Af 95/2018 - 65,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. listopadu 2020 č. j. 30 Af 95/2018 - 65 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 29. září 2015 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden – březen 2015 v rozsahu týkajícím se výroby, nákupu a prodeje řepkového oleje.

[2] Žalobkyně se zabývá především výrobou a následným prodejem krmných směsí pro zvířata. V rámci toho mimo jiné lisuje řepkové semeno a vylisovaný olej dále prodává. V šetřených zdaňovacích obdobích však řepkový olej i nakupovala (a dále prodávala),

což vysvětlovala tím, že část řepky, kterou nakoupila, byla příliš vlhká a lisoval se z ní nekvalitní olej (s příliš vysokým obsahem vody), což řešila tak, že nakoupila kvalitnější olej, ten smíchala s olejem, který sama vylisovala, a takto vzniklou směs dále prodávala.

[3] Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. ledna 2018 č. j. 147989/18/2903-50522-602201, 148143/18/2903-50522-602201 a 148236/18/2903-50522-602201 správce daně žalobkyni doměřil DPH za uvedená zdaňovací období v celkové výši 2 709 610 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 541 921 Kč. Důvodem byla účast žalobkyně na daňovém podvodu.

[4] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání.

[5] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný změnil dodatečné platební výměry v části týkající se splatnosti doměřené DPH, ve zbytku je ponechal beze změny.

[6] Rozsudkem označeným v návěti Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že správce daně opatřil jeden z podkladů pro rozhodnutí v rozporu se zákonem. Správce daně provedl místní šetření u společnosti BIONA JERSÍN, s. r. o., která se zabývá výrobou průmyslových olejů a bio-maziv, při kterém jednal s Ing. Ladislavem Zelenkou, jenž mu sdělil řadu okolností, z nichž následně správce daně dovozoval vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Vysvětlení Ing. Zelenky použil jako důkazní prostředek v rozporu s § 79 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a zkrátil žalobkyni na jejích procesních právech, neboť nebyla předem informována o místním šetření, nemohla se ho zúčastnit ani klást Ing. Zelenkovi otázky.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že krajský soud vybočil z mezí žalobních bodů, neboť žalobkyně netvrdila, že měla být přítomna při místním šetření či že měl žalovaný vyslechnout Ing. Zelenku jako svědka, nýbrž že měl potřebné informace získat prostřednictvím znaleckého posudku.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že měl Ing. Zelenku vyslechnout jako svědka. Svědkem je osoba, která svými smysly vnímala okolnosti důležité pro správu daní. Žalovanému však šlo o odborné znalosti Ing. Zelenky. Požadoval po něm obecné informace, nebylo tedy na místě ani vyžadovat znalecký posudek. Rozhodnutí žalovaného navíc na těchto informacích nezáviselo.

[9] Dle názoru stěžovatele lze úřední záznam (protokol) o podaném vysvětlení použít jako listinný důkaz, pokud jím nebude nahrazována svědecká výpověď. Jelikož lze v daňovém řízení užít jako důkaz protokol o výslechu svědka v jiném řízení, bylo by paradoxní, aby tak nemohl být využit úřední záznam obsahující objektivní informace získané v rámci vysvětlení. Žalobkyně se s obsahem úředního záznamu seznámila a mohla na něj reagovat, nebyla tedy zkrácena na právech.

[10] I kdyby byl postup stěžovatele vadný, nemělo by to vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Stěžovatel zjistil celou řadu objektivních okolností, nikoli jen metodu

pokračování

hodnocení kvality řepkového oleje, na kterou se dotazoval Ing. Zelenky. Jeho rozhodnutí by obstálo, i kdyby v něm nebyla o této dílčí okolnosti zmínka. Krajský soud nezdůvodnil, proč zrovna tuto okolnost považuje za zásadní.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že v žalobě poukazovala na nezákonnost postupu správce daně při obstarávání důkazu formou vysvětlení, čemuž krajský soud přisvědčil, přičemž však nedospěl k závěru, že měl žalovaný Ing. Zelenku vyslechnout jako svědka. Žalobkyně zdůraznila, že je zcela nejasné a nepřezkoumatelné, proč správce daně vybral zrovna Ing. Zelenku. Úvahy žalovaného o nemožnosti využít znalecký posudek označila žalobkyně za nemístné. K obsahu podaného vysvětlení nelze v rámci hodnocení důkazů přihlížet, ať má jakoukoli formu. Krajský soud ve svém rozsudku důkladně ocitoval úvahy žalovaného, které vycházely z nezákonného podkladu. Na závěr žalobkyně uvedla, že žalovaný aproboval zcela nestandardní a protizákonný postup správce daně, který provedl místní šetření na místech, která nemají s daňovým řízením nic společného, a získával informace od člověka, který nemohl být svědkem a pravděpodobně nemá ani dostatečnou praxi a odbornost pro účely kvalifikovaného odborného vyjádření. To, že správce daně nemohl vyslechnout svědka ani obstarat znalecký posudek, nemůže ospravedlnit jeho nezákonný postup.

[12] Stěžovatel v replice upozornil, že žalobkynino vyjádření se částečně míjí s jeho argumentací. Dále poukázal na to, že se s žalobkyní shodují v té rovině, že Ing. Zelenku nebylo možné vyslechnout jako svědka, avšak právě k tomu, že měla být provedena svědecká výpověď, dospěl krajský soud. Pokud by se k obsahu vysvětlení nemohlo vůbec přihlídnout, stalo by se ustanovení daňového řádu o vysvětlení *de facto* obsoletním. Na závěr žalovaný zopakoval, že i kdyby šlo o vadu řízení, nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[13] Žalobkyně následně zaslala Nejvyššímu správnímu soudu odborné stanovisko doc. Ing. J. B., CSc., ze dne 9. června 2021 k obsahu vody v řepkovém oleji lisovaném za studena. Uvedla, že toto odborné stanovisko potvrzuje její argumentaci, považuje míchání olejů za zcela standardní a logický postup, který nijak nevybočuje z běžné praxe producentů oleje.

[14] Stěžovatel v dalším vyjádření uvedl, že žalobkyně se odborným stanoviskem snaží doložit standardnost míchání řepkových olejů s různým obsahem vody. Tato okolnost však nemá žádný vliv na prokázanou vědomou účast žalobkyně na podvodu na DPH, neboť i při pomnutí otázky zkoumání obsahu vody v řepkovém oleji je účast žalobkyně prokázána celou řadou dalších objektivních okolností. Pro úplnost stěžovatel uvedl, že nezpochybňoval metodu smíchávání dvou řepkových olejů s různým obsahem vody, nýbrž to, že lze pouhým okem poznat obsah vody v oleji. Navíc není zřejmé, zda je autor odborného stanoviska znalcem či jiným odborníkem.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[16] Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2010 č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, lze za žalobní bod považovat „každé vyjádření žalobce, z něhož by i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.“

[17] Správní soudy jsou při přezkouvání napadeného správního rozhodnutí žalobními body vázány [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[18] Krajský soud v projednávané věci nevybočil z mezí žalobních bodů. Žalobkyně v bodě 17 žaloby mimo jiné namítala, že stěžovatel neměl získávat informace od jejího konkurenta prostřednictvím institutu vysvětlení, které má subsidiární povahu a navíc je nelze použít jako důkaz. Uváděla sice i to, že měl žalovaný zadat vyhotovení znaleckého posudku, základem její námitky však bylo, že žalovaný neměl vycházet z podaného vysvětlení. A právě této argumentaci krajský soud přisvědčil. Je přitom nepodstatné, že na rozdíl od žalobkyně, která se domáhala vypracování znaleckého posudku, zmínil svědeckou výpověď. Klíčovou výtkou krajského soudu vůči stěžovateli bylo, že vyšel z vysvětlení podaného Ing. Zelenkou, ačkoli daňový řád takový postup zapovídá, což odpovídá žalobní argumentaci.

[19] I Nejvyšší správní soud se dále zaměří především na otázku, zda mohl žalovaný vyjít z vysvětlení podaného Ing. Zelenkou při místním šetření.

[20] Podle § 79 odst. 1 daňového řádu *správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným způsobem*. Podle § 79 odst. 3 daňového řádu *podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek*.

[21] Z úředního záznamu č. j. 1624159/16/2903-60563-709800 vyplývá, že správce daně provedl dne 20. července 2016 po předchozí telefonické domluvě místní šetření u společnosti BIONA JERSÍN, s. r. o., která je jedním z největších evropských výrobců biologicky odbouratelných průmyslových olejů a speciálních bio-maziv. Cílem místního šetření bylo získat informace o výrobě řepkového oleje. Správce daně jednal s Ing. Ladislavem Zelenkou, který mu volnou formou popsal výrobní postup řepkového oleje a kontrolní postup při jeho výrobě a odpověděl na otázky správce daně. Jednou z informací, kterou Ing. Zelenka správci daně poskytl, bylo, že obsah vody v řepkovém oleji se rozhodně nedá poznat vizuálně (bod 8 úředního záznamu). Správce daně tuto informaci použil jako jednu z okolností, z nichž dovodil nebezpečnost žalobkyně, která tvrdila, že kvalitu smíchaného oleje kontrolovala právě pohledem, laboratorní testy neprováděla.

pokračování

[22] Na základě uvedeného lze konstatovat, že stěžovatel informace poskytnuté Ing. Zelenkou zařadil mezi svá skutková zjištění, jinými slovy použil jeho vysvětlení jako důkazní prostředek, a to v rozporu s § 79 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se již podobnou situací (zjišťování obvyklé praxe v daném podnikatelském odvětví u jiného subjektu) zabýval v rozsudku ze dne 17. září 2015 č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, přičemž zdůraznil, že „zákonný zákaz použití vysvětlení v procesu dokazování má přitom zabránit tomu, aby touto cestou docházelo k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů. Proces opatrování vysvětlení sice může jako jeden z vyhledávacích postupů probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem. Jak ale vyplývá z výše uvedeného, postup při podání vysvětlení neskytá záruky toho, že vysvětlení obsahuje pravdivé informace a že další, pro věc podstatné informace, třetí osoba záměrně nezamlčela. Daňový subjekt, není-li k podání vysvětlení přizván, ani nemůže doplňujícími otázkami obsah podaného vysvětlení jakkoliv ovlivnit. Podání vysvětlení proto v žádném případě nemůže nahradit svědeckou výpověď a jediné jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku. *Svědecká výpověď by proto v rámci vyhledávací činnosti měla mít přednost.* Ústavní soud k tomu také uvedl: *Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (...), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito (...) úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.* (nález Ústavního soudu ze dne 29. října 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143). Správce daně se proto podle Nejvyššího správního soudu dopustil pochybení, pokud namísto výslechu svědka podle § 96 daňového řádu přistoupil k pouhému podání vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemohla uplatnit svá práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu [...], došlo k zásahu do stěžovatelčiných procesních práv.“ Krajský soud tedy věc v tomto směru posoudil správně.

[23] Nejvyšší správní soud nicméně souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud přiznal tomuto procesnímu pochybení větší význam, než jaký ve skutečnosti mělo. Krajský soud toliko apodikticky konstatoval, že vyjádření Ing. Zelenky bylo užito jako „zcela zásadní podklad“ pro závěry stěžovatele, a že jeho použití proto představuje vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Přitom jak upozorňoval stěžovatel, vysvětlení Ing. Zelenky bylo pouze dílčím kamenem v mozaice řady okolností, z nichž stěžovatel dovozoval vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, resp. na jehož základě tyto další okolnosti zjišťoval.

[24] Krajský soud odkázal na několik pasáží zprávy o daňové kontrole, ve kterých měl správce daně z vyjádření Ing. Zelenky vycházet. Většina z nich však na toto vyjádření neodkazuje.

[25] Na str. 22 zprávy o daňové kontrole správce daně skutečně s odkazem na místní šetření u společnosti BIONA JERSÍN, s. r. o., argumentuje nemožností hodnotit kvalitu řepkového oleje vizuálně („bylo odborníkem sděleno, že obsah vody v oleji rozhodně nelze poznat vizuálně“), obsahově na vysvětlení Ing. Zelenky odkazoval i na str. 24 zprávy o daňové kontrole. Další dvě pasáže citované krajským soudem však s vysvětlením Ing. Zelenky nijak nesouvisejí. Závěr, že „bylo možné lisovat řepkové semeno s odpovídající kvalitou, bez potřeby míchání vyrobeného oleje s nakoupeným olejem“, na str. 25 zprávy

o daňové kontrole, je převzatý z výzvy k prokázání skutečností (ze dne 15. února 2017 č. j. 106712/17/2903-60563-709800), v níž jej správce daně opřel o skutečnosti sdělené Ing. M. (zaměstnancem žalobkyně) a o vlastní výpočty. Rovněž text „*podané vysvětlení správci daně o nutnosti nakupovat olej k jeho míchání trpí vážnými nedostatky tak, jak je správce daně popsal v této zprávě, kdy je standardem nastaveným daňovým subjektem dosoušení nakoupeného řepkového semene na požadovanou vlhkost, případně je zřejmá možnost výroby střídavě z řepkového semene s vyšším obsahem vody a řepkovým semenem se standardním obsahem vody a jeho míchání v nádržích lisovny*“ krajský soud citoval v závadějícím kontextu. V tomto případě totiž „*podané vysvětlení*“ není vysvětlením Ing. Zelenky, nýbrž zdůvodněním žalobkyně, proč v lednu 2015 začala z ničeho nic nakupovat řepkový olej, který do té doby jen sama vyráběla. V opačném případě by závěr správce daně zcela postrádal smysl, neboť uvádí, že hodnocené vysvětlení trpí vážnými nedostatky.

[26] Podobně stěžovatel ve svém rozhodnutí zmiňuje vysvětlení Ing. Zelenky pouze v souvislosti s kontrolou kvality smíchaného oleje (body 73 a 74). Závěr, že „*nákupní praxe žalobkyně nedává logický ani ekonomický smysl, ba naopak lze odtušit jiné motivy pro její realizaci*“ (bod 75), který krajský soud rovněž citoval, s hodnocením kvality oleje vůbec nesouvisí, týká se zjištění stěžovatele, že žalobkyně měla jiné varianty řešení problému s nekvalitní naskladněnou řepkou s vyšší vlhkostí a že nákupem oleje a jeho mícháním s olejem, který sama vylišovala, utrpěla finanční ztráty.

[27] Kromě zmíněných otázek ohledně hodnocení kvality oleje přitom stěžovatel identifikoval řadu dalších podezřelých okolností svědčících o tom, že žalobkyně minimálně měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Stěžovatel konstatoval, že žalobkyně věděla, že se olej přeprořádá v řetězci prakticky jen *on-line*, a znala několik jeho článků včetně polského producenta, od kterého mohla nakupovat přímo. Správce daně navíc zjistil osobu, která v řetězci mohla hrát roli organizátora a která jednala i se žalobkyní. Žalobkyně se chovala neobeřetně, provedla dvě platby na nezveřejněné bankovní účty subdodavatele (nikoli svého dodavatele), a to za situace, kdy obchodovala s rizikovou komoditou. Žalobkyně, která až do posuzovaných zdaňovacích období řepkový olej pouze sama lisovala, zdůvodnila potřebu jeho nákupu horší kvalitou oleje ze své vlastní produkce a nutností smísit jej s kvalitnějším olejem, avšak kvalitu takto smíšeného oleje již prakticky nekontrolovala. Stěžovatel měl navíc pochybnosti o tom, že žalobkyně skutečně potřebovala nakupovat kvalitnější olej, aby jej smísila se svým vlastním. Přímý dodavatel žalobkyně od roku 2008 nezveřejňoval účetní závěrky, jeho dodavatel se stěžovateli nejevil jako bonitní. Žalobkyně nakupovala olej za pevnou cenu, která byla výrazně nižší než cena na komoditní burze v Rotterdamu, a to i přes jeho přepradu a s tím spojené (fixní) marže několika předcházejících mezičlánků a náklady na přepravu a pojištění oleje. Taková cena není reálně odůvodnitelná. Sama žalobkyně prodejní cenu nastavila na hladinu odpovídající burzovním cenám s výrazně vyšší marží, než uplatňovali její dodavatelé, a to i přesto, že svým odběratelům nezajišťovala přepravu. Smlouvy mezi žalobkyní a jejím dodavatelem navíc vykazovaly závažné vady.

[28] S výjimkou kontroly kvality smíchaného oleje tyto okolnosti s informacemi, které správci daně poskytl Ing. Zelenka (procesně vadným způsobem), nijak nesouvisí. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se stěžovatelem, že hodnocení kvality smíchaného oleje nebylo okolností, s níž by závěry stěžovatele „*stály a padaly*“, pochybení v tomto

pokračování

směru tudíž nebylo vadou, která by sama o sobě měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud se proto měl zabývat i dalšími závěry stěžovatele, které žalobkyně zpochybňovala, aby mohl učinit závěr, že zjištěná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[29] Na závěr Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovisku doc. Br., které v průběhu řízení o kasační stížnosti předložila žalobkyně, nemohl s ohledem na § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost žalovaného je důvodná, a proto v souladu s § 110 odst. 1 větou první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm krajský soud v souladu se závazným právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) posoudí zákonnost rozhodnutí žalovaného v kontextu zbývajících žalobních námitek.

[31] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. října 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu