



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Solanisus Praga s.r.o.**, Husinecká 903/10, Praha 3 – Žižkov, zast. advokátkou Mgr. Magdalénou Poncza, Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2020, čj. 15611/20/5300-21444-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 3. 2021, čj. 22 Af 46/2020 - 45,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Vymezení věci**

[1] Tento případ nepřináší žádnou novou právní otázku, doposud soudy nevyřešenou. Je jen dalším z dlouhé řady, kde správní soudy posuzují daňové podvody na dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) je společností s ručením omezeným obchodující s řepkovým olejem. Řepkový olej stěžovatelka nakupovala převážně v Polsku, přečerpávala jej v ČR (v malé míře na Slovensku) a následně prodávala a přepravovala zpět do Polska. Při tomto prodeji zpět do Polska stěžovatelka jako prodávající prodávala řepkový olej přes bulharskou společnost ILUMINAKS Ltd. (prostředník) polské společnosti IROKS Sp. z.o.o. jako finálnímu kupujícímu.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil u stěžovatelky kontrolu DPH za zdaňovací období červenec 2016. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (na základě delegace místní příslušnosti ke správě DPH) následně stěžovatelce dodatečným platebním výměrem doměřil za toto období DPH ve výši přibližně 34 mil. Kč a penále ve výši 6,8 mil. Kč. Finanční úřad (správce daně) došel k závěru, že stěžovatelka se vědomě podílela na daňovém podvodu, a neměla proto nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka proti tomuto rozhodnutí podala odvolání a žalovaný ho zamítl.

[4] Stěžovatelka následně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud žalobu zamítl a ztotožnil se se závěry daňových orgánů.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Konkrétně stěžovatelka uvádí pět okruhů kasačních námitek. Zaprvé, rozsudek krajského soudu je dle ní nepřezkoumatelný. Zadruhé, daňová kontrola prý byla zahájena již 2. 3. 2017 faktickým úkonem během ústního jednání týkajícího se jiných kontrol, nikoli až formálním zahájením daňové kontroly 15. 6. 2017 zaznamenaným v protokolu. Daň tak byla vyměřena po zákonné lhůtě. Zatřetí, žalovaný neunesl důkazní břemeno při prokázání daňového podvodu. Žalovaný totiž údajně při prokázání chybějící daně vycházel z neaktuálních informací. Začtvrté, správce daně neprovedl výslech jednatele společnosti IROKS, který by vedl k objasnění situace. Nevyslechnutí tohoto jednatele narušilo legitimní očekávání stěžovatelky, jelikož v jiných řízeních tento výslech proběhl. Konečně stěžovatelka kritizuje závěry krajského soudu ohledně „nedostatku ekonomického smyslu obchodních transakcí“.

[6] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

## III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS především upozorňuje, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku není důvodná. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů totiž 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*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, SÚD, část IV). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro chybějící důvody či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat. Stěžovatelka formulovala některé žalobní námítky jen obecně, čemuž také odpovídal i způsob argumentace krajského soudu (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Byť tedy krajský soud zvolil stručné odůvodnění, žádný žalobní bod neopomněl. Ne každý dílčí nedostatek odůvodnění totiž založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS,

pokračování

*Zdravé Ktišsko*, bod 30). Nepřezkoumatelnost nespočívá ani v tom, že krajský soud u některých námitek odkázal na odůvodnění žalovaného. Jak totiž vysvětlí NSS níže, rozhodnutí žalovaného je odůvodněno velmi přesvědčivě. Je proto zbytečné, aby krajský soud musel jinými slovy komplikovaně popsat totéž, co jasně plyne z rozhodnutí žalovaného.

*Daň byla doměřena v zákonné lhůtě*

[9] K námitce zpochybňující okamžik skutečného zahájení daňové kontroly uvádí NSS následující. Lhůta pro stanovení daně činí 3 roky. Tato lhůta je prekluzivní a po jejím uplynutí zaniká právo správce daně na doměření daně. Lhůta začíná běžet znovu, pokud je v jejím průběhu mj. zahájena daňová kontrola (§ 148 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu; srov. podrobně rozsudek ze dne 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020-56, *Česká síť*, body 37 a 38). Daňová kontrola je zahájena oznámením, které vymezuje její předmět a rozsah (§ 87 odst. 1 daňového řádu).

[10] Ze správního spisu vyplývá, že 2. 3. 2017 (v den, který stěžovatelka považuje za zahájení daňové kontroly) byla zahájena daňová kontrola za období *leden – duben 2014, duben – červen 2016, srpen– říjen 2016 a prosinec 2016* (č. l. 48 správního spisu). Z protokolu tedy jasně plyne, že **červenec 2016** (období, o které jde v nynější věci) nebyl do této kontroly zahrnut. NSS netvrdí, že v takovém případě je bez dalšího vyloučeno, aby kontrola byla fakticky zahájena i ve vztahu k červenci 2016. Z protokolu však nevyplývá, že by předávaná dokumentace obsahovala cokoli vztahujícího se k červenci 2016. Pro období července 2016 tak daňová kontrola nebyla zahájena dne 2. 3. 2017.

[11] Ve vztahu ke zdaňovacímu období červenec 2016 správce daně oslovil stěžovatelku 25. 4. 2017. Tehdy ji vyzval, aby umožnila zahájení daňové kontroly (č. l. 60 správního spisu). Daňovou kontrolu zahájil 15. 6. 2017 za přítomnosti jednatele stěžovatelky (č. l. 69 správního spisu). Stěžovatelka byla toho dne seznámena se zahájením kontroly a jejím rozsahem – období července 2016 a listopadu 2016. Téhož dne stěžovatelka předložila potřebné písemnosti a dokumenty právě k těmto dvěma měsícům.

[12] Krajský soud správně v bodě 10 rozsudku uzavřel, že od zahájení kontroly 15. 6. 2017 začala znovu běžet tříletá lhůta pro stanovení daně a uplynula by 15. 6. 2020. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno 24. 4. 2020, tedy ve lhůtě. Zahájení daňové kontroly za jiná zdaňovací období nelze považovat za faktický úkon vůči případným jiným daňovým kontrolám v budoucnosti. Námitka stěžovatelky je proto nedůvodná.

*Správce daně unesl důkazní břemeno o daňovém podvodu a účasti stěžovatelky na něm*

[13] Námitky neaktuálnosti informací a nevyslechnutí svědka při prokazování daňového podvodu posoudil NSS společně a dospěl k závěru, že nejsou důvodné.

[14] Podvody na DPH se NSS již mnohokrát zabýval. Se zohledněním judikatury Soudního dvora EU se pod pojmem podvod na DPH označuje situace, kdy jeden

z účastníků řetězce neodvede daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, i když uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou však je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 57).

[15] Pravidla pro dokazování daňového podvodu jsou nastavena tak, že správce daně musí zjistit chybějící daň, konkrétní okolnosti podvodného jednání a dostatečně prokázat, že daňový subjekt (v tomto případě stěžovatelka) věděl nebo vzhledem k dané situaci mohl a měl vědět, že je obchodní operace stížena podvodem. Správce daně tíží důkazní břemeno stran existence podvodu na DPH a zapojení stěžovatelky v něm (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*, bod 37 a násl. a tam citovaná judikatura). Daňový subjekt musí mít možnost zpochybnit závěry správce daně. Může např. vysvětlit, že ve sporném obchodním řetězci žádná daň nechybí, eventuálně jinak poukazovat na nesprávné úvahy správce daně, nabízet další důkazy a jimi vyvracet, že v daném případě jde o daňový podvod či že o něm věděl nebo mohl vědět.

[16] Pokud však správce daně unese důkazní břemeno co do existence podvodu na DPH a o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o účasti na podvodu, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) totiž vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svého podnikání přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení se do možného daňového podvodu. V praxi se to bude nezdědky prolínat s předchozími fázemi dokazování ohledně existence daňového podvodu a o možném povědomí o tomto podvodu (bližší 10 Afs 182/2018, *Easy Working*, body 42 a 43). Argumentace daňového subjektu však musí být konkrétní, nestačí jen paušální a nijak nerozvedené odmítnutí závěrů daňového orgánu.

[17] Ze správního spisu a rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně zjistil především následující. Stěžovatelka jako česká obchodní společnost byla významným způsobem personálně propojena se svým výhradním odběratelem řepkového oleje, bulharskou společností ILUMINAKS. Předně lidé jednající za stěžovatelku i za ILUMINAKS byli titíž. Stěžovatelka i ILUMINAKS měli stejnou jednatelku (polskou občanku paní Annu Moniku Kieler) i stejného prokuristu (polského občana pana Bronisława Mierzwu). Prokurista a jednatelka měli oba oprávnění nakládat s peněžními prostředky v obou společnostech (ve stěžovatelce a v ILUMINAKS). Nedostí na tom. Stěžovatelka byla společníkem ILUMINAKS. Zároveň z poskytnutých informací od banky vyplývá, že stěžovatelka hradila milionové platby společnosti ILUMINAKS, byť díky personálnímu propojení musela vědět, že ILUMINAKS neobdržela platby od konečného odběratele, polské společnosti IROKS. Při místním šetření správce daně zjistil, že kapacity stěžovatelčiny provozovny umožňovaly skladování řepkového oleje maximálně 24 hodin, a poté byly zásoby převáženy zpět do Polska, ve většině případů na stejnou adresu, odkud byly dovezeny. Nákupy v řetězci neměly pro zúčastněné podnikatele žádný ekonomický smysl, neboť zboží mohli pořídit přímo od výrobce v místě dodání za výhodnější cenu. Z mezinárodního dožádání plyne, že polská IROKS jako konečný odběratel nevykázala žádné intrakomunitární plnění (a tedy neodvedla z něj

pokračování

daň), ale je také nekontaktní, na výzvy zaslané na virtuální adresu nereaguje, nenahlásila žádné číslo bankovního účtu a nakonec jí byla kvůli neplnění daňových povinností zrušena registrace k DPH. Jak bylo zmíněno, tyto informace správce daně získal z různých forem důkazů – z účetních dokladů poskytnutých stěžovatelkou, z mezinárodního dožádání, z místního šetření či z informací poskytnutých bankou.

[18] Stěžovatelka kritizuje, že polská odpověď na mezinárodní dožádání z května 2017 byla v době rozhodování žalovaného již tři roky stará. Takový argument je dle NSS nesmyslný. Tento důkaz přece míří k obchodování IROKSu v červenci 2016. Stěžovatelka neříká, jak by informace z kýženého (dalšího?) mezinárodního dožádání mohly zpochybnit zevrubná a přesvědčivá zjištění o chybějící dani, která správce daně učinil a na základě kterých DPH doměřil. I kdyby se totiž *po roce 2017* něco u společnosti IROKS změnilo (třebas by se – teoreticky - tato společnost „napravila“ a stala se opět kontaktní, stala by se opět plátcem DPH apod.), těžko by to mohlo mít vliv na posouzení podnikání této společnosti v červenci 2016.

[19] NSS nesouhlasí ani s tím, že stěžovatelce v nynější věci schází výsledkům statutárních orgánů společnosti IROKS. Správce daně dostatečně a přehledně vysvětlil, na základě jakých skutečností dospěl k jakým závěrům. Stěžovatelka nemá pravdu, že by jediným důkazem, na kterém prokázání chybějící daně a daňového podvodu stojí, byla nekontaktnost společnosti IROKS. Neodvedená daň byla identifikována z daňového priznání společnosti IROKS, nikoli jen z toho, že nereaguje na výzvy polského správce daně.

[20] Rozhodnutí správce daně i žalovaného obsahují dostatečné argumenty pro závěr, že stěžovatelka o daňovém podvodu měla a mohla vědět (viz body 64 až 92 velmi dobře sepsaného rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka naproti tomu nepřinesla žádná konkrétní podložená tvrzení, jimiž by zpochybnila, že se na podvodu vědomě podílela. Stěžovatelka s nimi pouze v obecné rovině nesouhlasí. Jak ale NSS vysvětlil výše, to nestačí ke zpochybnění závěrů správce daně o existenci podvodného řetězce a o vědomém zapojení stěžovatelky do tohoto podvodu.

[21] Stěžovatelka upozorňuje, že jednatel IROKSu byl vyslechnut v daňové kontrole za jiná zdaňovací období. Proto prý čekala, že bude vyslechnut i v daňové kontrole nynější. NSS k tomu zdůrazňuje, že stěžovatelka výsledkům jednatele nenavrhlá. Stěžovatelka to nezpochybnuje, tvrdí však, že jednatel měl být vyslechnut „z moci úřední“. S tím NSS nesouhlasí. Pokud správce daně prokázal existenci podvodu na DPH, nemusel již provádět další z povahy věci nadbytečné důkazy. Ani v daňovém řízení správce nemusí provádět všechny teoreticky představitelné důkazy, ale naopak v dokazování ustane v okamžiku, kdy dostatečně zjistí skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Mozaika příběhu poskládaná správcem daně není pouze „domněnkou o údajném spáchání daňového podvodu“, jak říká stěžovatelka, ale přesvědčivě a důkladně podložené zjištění opírající se o důkazy založené v daňovém spisu. I pokud by stěžovatelka výsledkům svědka v daňovém řízení navrhla, správce daně by jej nemusel nutně provést, pokud by odůvodnil, proč výsledku není třeba. V situaci, kdy ale stěžovatelka svědeckou výpověď jako důkaz dokonce ani nenavrhlá, nemusely daňové orgány blíže vysvětlovat, proč výsledkům neprovedly.

*Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč sporné obchodování s řepkovým olejem nedávalo ekonomický smysl, obrana stěžovatelky je pozdní a v kasační stížnosti nadto vágní*

[22] Stěžovatelka v bodu 3.14 kasační stížnosti jen velmi obecně kritizuje závěry žalovaného a krajského soudu, dle nichž obchodní transakce neměly ekonomický smysl. Předně není pravda, že by se k této otázce krajský soud dostatečně nevyjádřil. V bodě 15 napadeného rozsudku soud na námitku reagoval a odmítl, že by daňové orgány nemohly ekonomický smysl obchodních transakcí hodnotit. Soud však především upozornil, že s vysvětlením ekonomického smyslu transakcí přišla stěžovatelka teprve v žalobním řízení. V daňovém řízení jen v reakci na tvrzení správce daně o nehospodárném jednání (dovoz zboží do Česka a obratem jeho vývoz zpět do Polska) uvedla, že „předloží obecnou finanční analýzu, kterou v současné době připravuje“ (sdělení z 13. 3. 2018), nikdy však takovou analýzu nepředložila a ani se nesnažila jinak vysvětlit ekonomickou logiku svého podnikání. Proto krajský soud správně odkázal na závěry žalovaného, s nimiž se ztotožnil.

[23] Stěžovatelku je třeba upozornit, že své důkazní břemeno musí unést v řízení daňovém, stejně tak závěry správce daně musí primárně vyvracet v řízení daňovém (srov. § 92 daňového řádu). Rozhodně není možné, aby daňový subjekt přenášel dokazování až do fáze soudního řízení. Jak totiž upozorňuje dlouhodobá judikatura, při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem nebo reakce na zcela novou skutkovou argumentaci je proto třeba tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé (takto již rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, *NJK UNICOS*, bod 44). V nynější věci však mohla stěžovatelka vznést argumentaci ohledně ekonomické smysluplnosti svého podnikání již v řízení daňovém, kde to ostatně slibovala.

[24] NSS jen dodává, že se shoduje s úvahami žalovaného, který se v rozhodnutí tázal, jaký že vlastně měly sporné transakce smysl, neboť řepkový olej byl opakovaně pořizován z Polska a během 24 hodin opět zasílán zpět do Polska, a to dokonce nezřídka na stejnou adresu, odkud byl olej odebírán. To vše se dělo jen proto, aby řepkový olej stěžovatelka dodala přes prostředníka společnosti IROKS, která však za řepkový olej nic neplatila (např. bod 63 rozhodnutí žalovaného). Proti této pádné a přesvědčivé argumentaci vznesla stěžovatelka v žalobě chabé argumenty toho typu, že správce daně „není oprávněn hodnotit ekonomický smysl uskutečněných zdanitelných plnění“. To je zjevně nesprávná teze (zpochybnila by totiž veškerou judikaturu ohledně prokazování toho, co je to daňový podvod), což také krajský soud stěžovatelce vysvětlil.

[25] S uvedeným nyní stěžovatelka polemizuje jen velmi vágně. Lze sice souhlasit, že odkaz krajského soudu na „daňovou logiku“ není úplně srozumitelný, přesto však soudní rozhodnutí ve spojení se shora cit. bodem 63 rozhodnutí žalovaného ob stojí

pokračování

(veškeré úvahy v bodě 15 rozsudku krajského soudu se točí zejména kolem ekonomického smyslu transakcí). Ani poslední z kasačních námitek proto není důvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[26] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2022

Zdeněk Kühn  
předseda senátu