



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **KOPOS-OIL, s.r.o.**, IČ 25147714, se sídlem Havlíčkova 432, Kolín, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem, se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15238/19/5300-22444-706385 a č. j. 15244/19/5300-22444-706385, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019 - 108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výrokům I. a II. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019 - 108, **se zamítá**.
- II. Výrok III. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019 - 108, **se zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15238/19/5300-22444-706385 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1258810/18/2111-50523-204536 a č. j. 1267064/18/2111-50523-204536, kterými byla podle § 147 a § 143 daňového řádu žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce května 2013 ve výši 4.546.492 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu stanovena povinnost uhradit penále ve výši 909.298 Kč a doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 4.263.321 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 852.664 Kč.

[2] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15244/19/5300-22444-706385 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267258/18/2111-50523-204536, č. j. 1267302/18/2111-50523-204536, č. j. 1267407/18/2111-50523-204536 a č. j. 1267464/18/2111-50523-204536, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července 2013 ve výši 4.450.220 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 890.044 Kč, za zdaňovací období měsíce srpna 2013 doměřena DPH ve výši 8.335.038 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 1.667.007 Kč, za zdaňovací období měsíce září 2013 doměřena DPH ve výši 12.807.199 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.561.439 Kč a za zdaňovací období měsíce října 2013 doměřena DPH ve výši 20.101.678 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 4.020.335 Kč.

[3] Krajský soud v Praze obě věci spojil ke společnému řízení a následně rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 51 Af 12/2019 - 108, uvedená rozhodnutí o odvolání zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výroky I. a II.). Současně rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě částku ve výši 294.162 Kč (výrok III.).

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve obsáhle zrekapituloval předcházející řízení i relevantní skutková zjištění. Dále ve vztahu k dodávkám motorové nafty uskutečněným ve zdaňovacích obdobích měsíců května a června 2013 konstatoval, že byly splněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH vyplývající z § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud dále nepřisvědčil závěru žalovaného o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH. V této souvislosti odkázal na relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) k posuzování existence podvodu na DPH v souvislosti s nárokem na odpočet daně a zároveň směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU (dále jen „směrnice o DPH“). Podle citované judikatury je při posuzování, zdali se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH, nutné nejprve vyjasnit otázku, jestli tato osoba věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění zatíženého podvodem na DPH. Dále je zásadní posoudit, zdali osoba povinná k dani přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Klíčovým prvkem je tak nejprve správně identifikovat existenci daňového podvodu. Ten judikatura SD EU i Nejvyššího správního soudu popsala jako situaci, kdy jeden z účastníků zdanitelného plnění neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, přičemž zde často figuruje chybějící subjekt.

[5] Krajský soud dále zdůraznil, že pouhé neodvedení daně nelze automaticky považovat za daňový podvod, o němž by osoba povinná k dani měla nebo musela vědět, nýbrž je nutné klást důraz na účel takového neodvedení daně, kterým je získání zvýhodnění. Je zároveň úkolem správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a prokázat, že konkrétní daňový subjekt o daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Uvedeným požadavkům však žalovaný ani správce daně nedostáli.

[6] Daňový podvod při plněních uskutečněných ve zdaňovacích obdobích měsíců května a června 2013 žalovaný podle krajského soudu spatřoval ve skutečnosti, že žalobkyně dne 16. 5. 2013 uhradila na bankovní účet jejího dodavatele společnosti ENERGOTRADE a.s. (dále jen „Energotrade“) na základě zálohové faktury částku ve výši 26 milionů Kč za dodávku nafty. Následně po zjištění, že bankovní účet společnosti Energotrade byl zajištěn Policií České republiky a zajišťovacím příkazem finanční správy, přijala novou zálohovou fakturu

pokračování

na tutéž dodávku motorové nafty v totožné výši, kterou uhradila přímo na bankovní účet subdodavatele, tj. společnosti BP EURPA SE (dále jen „BP“). Žalobkyně tak i přes vědomost o nepříznivé finanční situaci a případné hrozící exekuci majetku společnosti Energotrade s ní nadále obchodovala, avšak dojednala, že zálohy na jednotlivé dodávky nafty budou hrazeny přímo společnosti BP. V měsíci červnu pak tyto zálohy žalobkyně uhradila přímo na bankovní účet rafinerie společnosti SLOVNAFT, a.s. (dále jen „Slovnaft“). Vzhledem k celkové daňové povinnosti společnosti Energotrade za zdaňovací období měsíců května a června 2013 ve výši 68.782.672 Kč pak musela žalobkyně vědět, že částka 26 mil. Kč na uhrazení uvedené daně zdaleka nepostačí, a přesto zaplatila zálohy za dodávky nafty na bankovní účty jejích subdodavatelů. Tím umožnila, aby se příslušná částka odpovídající DPH nedostala do dispozice správce daně. V rozporu s relevantními skutkovými okolnostmi tak nedůvodně nepostupovala podle § 109a zákona o DPH a zároveň zastírala skutečný okamžik nabytí vlastnictví k předmětné naftě, z čehož plyne její aktivní účast na daňovém podvodu.

[7] Z popsanych skutkových okolností žalovaného však podle krajského soudu přesvědčivě nevyplývá, že by k neuhrazení odpovídající částky DPH došlo v důsledku záměru společnosti Energotrade se obohatit. Její bankovní účet byl totiž zajištěn usnesením Policie České republiky ze dne 17. 5. 2013 a následně zajišťovacím příkazem finanční správy ze dne 23. 5. 2013, v důsledku čehož pozbyla dispoziční právo k jejím finančním prostředkům. Úhradě DPH tak zabránil zejména zásah státu, přičemž žalovaný neosvědčil, že by k neodvedení daně došlo i v případě neobstavení bankovního účtu uvedené společnosti, případně že by tato nehodlala daň uhradit. Žalobkyni tak žalovaný kladl k tíži pouze to, že vědomě obchodovala se společností, která byla bezprostředně ohrožena úpadkem, aniž by se vyrovnal se skutečností, že nelze daňovým právem postihovat společnosti, které obchodují s jinými subjekty s podlomeným finančním zdravím. Podle krajského soudu tak platí, že pokud je daňová ztráta způsobena pouze v důsledku podnikatelského selhání dodavatele, nelze odepřením nároku na odpočet daně u odběratele postihovat ani takové jednání, které by bylo možné považovat za neoprávněné upřednostnění jednoho věřitele na úkor státu taktéž v postavení věřitele. Takové jednání totiž lze postihovat instituty práva insolvenčního či v závažných případech práva trestního. V posuzovaném případě však žalobkyně i společnost Energotrade shodně usilovaly o dokončení rozběhnutých obchodních transakcí, a to v situaci, kdy u dřívějších obdobných plnění správce daně nárok žalobkyně na odpočet DPH nezpochybnil.

[8] Ve vztahu k postupu obou subjektů s cílem přesvědčit žalovaného, že vlastnictví k předmětné naftě nabyla žalobkyně již v okamžiku jejího naložení na přepravní vlaky, krajský soud konstatoval, že ani tuto skutečnost nelze považovat za daňový podvod. Krajský soud nadto uvedl, že ani záměrná snaha žalobkyně zabránit oprávněné exekuci nafty orgánem finanční správy nemá na posuzovanou věc žádný vliv, resp. v takovém jednání nelze spatřovat neoprávněné obohacení o ušlou daň. Žalovaný přitom mohl popsany postup žalobkyně a společnosti Energotrade posoudit jako přestupek proti pořádku ve státní správě či jako trestný čin poškození věřitele, případně maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání. Uvedené platí tím spíše, pokud žalovaný neodkázal na žádný konkrétní titul pro provedení zmíněné exekuce ani neosvědčil, že pro její nařízení byly splněny všechny vyžadované podmínky.

[9] Na základě těchto skutečností krajský soud uzavřel, že žalovaný v posuzovaném případě neprokázal existenci podvodu na DPH.

[10] Krajský soud však nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že uhrazením částky 26 mil. Kč na bankovní účet společnosti Energotrade a následným zajištěním předmětného účtu se tyto peněžní prostředky dostaly do dispozice státu, což vylučuje existenci chybějící daně. Ačkoli zmíněná částka převyšovala daňovou povinnost společnosti Energotrade z předmětných

zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíců května a června 2013, tj. částky ve výši 4.546.492 Kč a 4.263.321 Kč, okamžikem připsání prostředků na bankovní účet společnosti Energotrade přestaly být vlastnictvím žalobkyně, aniž by však byly uvedené prostředky vědomě vloženy do rukou státu. Zároveň nebylo možné zohlednit původ těchto prostředků, neboť byly již nedílnou součástí majetku Energotrade, přičemž žalobkyni náležela pouze pohledávka na dodávku nafty, nikoli výplatu těchto prostředků. Správce daně následně předmětnou částku započel v souladu s § 152 odst. 1 daňového řádu, přičemž v případě, kdy nezbyly již žádné peněžní prostředky na uhrazení DPH plynoucí ze sporných zdanitelných plnění, nelze mít za to, že žalobkyně jednala analogicky k postupu podle § 109a zákona o DPH o zvláštním způsobu zajištění daně. V této souvislosti krajský soud odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, podle něhož při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, nýbrž i z principu správného stanovení daně formulovaného v § 1 odst. 2 daňového řádu.

[11] Krajský soud se dále vyjádřil ke skutečnostem, z nichž žalovaný dovodil vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Žalovanému nejprve vytkl, že postup, kterým žalobkyně prověřovala její dodavatele, označil za „pouhé základní penzum“ úkonů, což odporuje judikatuře SD EU. Podle jeho závěrů lze totiž za základní úkony označit pouze ověření předmětného subjektu v rejstříku nespolehlivých plátců DPH, resp. některé formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Povinností daňového subjektu je pak pouze „mít otevřené oči“ a v případě, že v něm určitá zjištění vzbudí jisté podezření či pochybnosti, lze požadovat dodatečná ověření spolehlivosti předmětného subjektu. Avšak i takové aktivní kroky směřující k prověření daného subjektu musí být pro daňový subjekt reálně splnitelné a musí odpovídat závažnosti vzniklých podezření. Proto je na správci daně, aby prokázal, že bylo v možnostech daňového subjektu získat informace, které mohly vzniklé pochybnosti dále potvrdit. Jinými slovy požadavek důkladného prověřování přichází do úvahy jen tehdy, kdy již prvotní informace naznačují vyšší pravděpodobnost podvodné transakce, případně tehdy, je-li další prověřování spojeno s prohlubováním již vzniklého podezření. Krajský soud zdůraznil, že neuznáním nároku na odpočet DPH subjektu, který mohl a měl vědět o tom, že se účastní na řetězci zatíženém daňovým podvodem, je postihován pouze neobežretný „kolemjdoucí“, nikoli přímo strůjce tohoto podvodu. V této souvislosti zároveň poukázal na smysl odpočtu na DPH i celý systém výběru daně a uvedl, že bylo úkolem žalovaného prokázat vědomost žalobkyně o určitých podezřelých okolnostech a její povinnost vyvinout aktivní snahu směřující k řádnému prověření jejích dodavatelů. Jinak řečeno pokud nebyla žalobkyně konfrontována s ničím podezřelým, nemusela prokazovat prakticky žádnou aktivní snahu o předcházení její účasti na daňovém podvodu. Zároveň platí, že v případě, kdy jí nebyly známy okolnosti, jež by samy o sobě vedly k důvodnému závěru o hrozícím zapojení do podvodu na DPH, nýbrž pouze okolnosti vyžadující bližší prověření, přičemž v průběhu příslušného postupu nebyly pochybnosti žalobkyně posíleny, nelze ji činit odpovědnou za případnou nezjištěnou účast na daňovém podvodu. Žalobkyni nelze ani klást k tíži, pokud v rozhodné době určitými relevantními informacemi nedisponovala, jelikož vystaly až později po realizaci transakce.

[12] Žalovaný však v posuzovaném případě formuloval pouze určité okolnosti, které zpravidla nenesly žádnou indicii o hrozícím zapojení do podvodu na DPH, případně pouze osvědčovaly povinnost žalobkyně provést další šetření, což současně učinila. Takovými okolnostmi pak bylo právě žalovaným zmíněné obchodování s rizikovou komoditou a přeprodávání nafty v krátkém časovém sledu. Rovněž samotný postup sjednávání konkrétních objednávek nafty přes telefon či e-mail, zejména jde-li o stabilního dodavatele a je-li tato objednávka následně potvrzena zálohou fakturou, která byla současně uhrazena, a to na základě řádně uzavřené rámcové smlouvy, není nijak neobvyklý, a to ani odchýlí-li se smluvní strany dílčím způsobem od jejích ustanovení. Také obchodování prostřednictvím mezičlánků nelze automaticky označit

pokračování

za podezřelé či podvodné, je-li takový postup součástí běžného obchodního styku. Potřebu bližšího ověření tak může vyvolat například pouze skutečnost, že tento mezičlánek nabízí prodej zboží za stejnou, pouze nepatrně vyšší či dokonce nižší cenu než původní výrobce, je-li zároveň daňovému subjektu tato cena vůbec známa. Takovou skutečností pak může být rovněž neobvykle dlouhý řetězec, o němž však také musí daňový subjekt zákonitě vědět. V posuzovaném případě přitom žalovaný nijak nevyvrátil ani nezpochybnil tvrzení žalobkyně, že zapojení společnosti Energotrade do předmětné obchodní transakce dávalo ekonomický smysl, pokud byla tato společnost vzhledem k jejímu dlouhodobému působení na relevantním trhu schopná na rozdíl od žalobkyně sjednat množstevní slevy.

[13] Rovněž požadavek žalovaného na využití dokumentárního akreditivu se podle krajského soudu v posuzovaném případě míjel s okolnostmi uzavíraných transakcí, neboť uvedený institut se pro opakované obchody o standardizovaných parametrech se stálým obchodním partnerem nehodí. V takovém případě by zájmům obchodujících subjektů lépe vyhovovalo dokumentární inkaso, avšak ani jeden z uvedených institutů nijak neovlivňoval riziko neuhrazení DPH dodavatelem. Zajišťují totiž pouze řádné vyplacení peněžních prostředků jejich příjemci po doložení všech požadovaných dokladů. Jako takové tak nevyužití obou institutů svědčí pouze o dílčí nestandardnosti obchodního chování subjektu, nikoli o účasti na podvodu na DPH.

[14] Ve vztahu k výtce žalovaného, že žalobkyně zaplatila cenu za dodávku nafty předem, v případě dodávky uskutečněné ve zdaňovacím období měsíce června 2013 dokonce přímo na účet rafinerie, krajský soud poznamenal, že popsané jednání lze považovat za ekonomicky racionální. Požadavek platby zálohy předem bez dalšího není sám o sobě podezřelou okolností. Výrobci pohonných hmot jsou totiž zpravidla ekonomicky stabilními a důvěryhodnými subjekty, přičemž platba přímo těmto výrobcům zajišťuje, že se peněžní prostředky za dodanou naftu „neztratí po cestě“, a to zejména za situace, kdy je zboží přepravováno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a následně stočeno v daňovém skladu jeho odběratele. Pokud by byla akceptována myšlenka, že za daňový podvod lze považovat rovněž zakoupení zboží od dodavatele ohroženého úpadkem, byla by změna způsobu hrazení zálohových plateb oproti dosavadnímu modelu tak, aby žalobkyni nadále neohrožovalo podnikatelské selhání jejího dodavatele, silnou indicií o její vědomosti o úpadkové situaci dodavatele. To platí i v případě, kdy by změnila její dosavadní obchodní praxi bez odpovídajícího nového smluvního ujednání, což by vyústilo v nedostatek peněžních prostředků dodavatele ani pro úhradu DPH. V posuzovaném případě byla žalobkyně informována o způsobu úhrady záloh dopisem ze dne 20. 5. 2013 a údaji na zálohových fakturách, které jejich úhradou konkludentně akceptovala. Ačkoli takový způsob ujednání neodpovídal definovanému postupu změny smlouvy mezi žalobkyní a společností Energotrade, v důsledku čehož bylo nové ujednání relativně neplatné, nebylo smluvními stranami ani žalovaným nijak zpochybněno či namítnuta jeho neplatnost. Ze zmíněného nového smluvního ujednání i okolností posledních dvou dodávek motorové nafty proto vyplývá, že žalobkyně si byla dostatečně vědoma aktuální situace, v níž se nacházela společnost Energotrade a kterou žalovaný definoval jako podvod na DPH. Uvedené skutečnosti by tak potvrzovaly, že žalobkyně vědomě odkláněla zboží i platby za něj mimo dosah správce daně, čímž se účastnila žalovaným popsaného „podvodu na DPH“. Vzhledem k tomu, že krajský soud již dříve takto popsaný daňový podvod neakceptoval, však nelze souhlasit ani se závěrem žalovaného, že se účastnila daňového podvodu.

[15] V této souvislosti krajský soud doplnil, že žalovaným rozporované transakce ve vztahu k plnění od společnosti Energotrade byly ve skutečnosti celkem tři. První z nich totiž uhrazením zálohy ve výši 26 mil. Kč na bankovní účet dodavatele byla založena jeho daňová povinnost, o níž však ještě žalobkyně nevěděla, že nebude v důsledku zajištění bankovního účtu splněna. Následně další dvě zálohové platby uhrazené přímo na bankovní účty společnosti BP

a CORTINA PROJECTS Limited (dále jen „Cortina“) založily další dvě daňové povinnosti, u nichž žalobkyně již věděla o okolnostech, s nimiž žalovaný neoprávněně spojoval existenci podvodu na DPH, což však žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí řádně nereflektoval. Krajský soud proto uzavřel, že skutkové okolnosti, které žalovaný popsal v prvním napadeném rozhodnutí, nebylo možné podřadit pod pojem podvod na DPH definovaný v judikatuře SD EU a Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti krajský soud neprovedl žalobkyni navržené výsledky svědků, jelikož ty měly osvědčit přijetí dostatečných opatření, čímž se však ve vztahu k prvnímu napadenému rozhodnutí žalovaného vůbec nezabýval.

[16] Krajský soud se dále zabýval zdaňovacími obdobími měsíců července až října 2013. Zdůraznil, že za účelem posouzení případné účasti žalobkyně na daňovém podvodu je třeba provést třístupňový test, tedy zda k daňovému podvodu došlo, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na DPH, a zdali přijala veškerá opatření, která od ní bylo rozumné požadovat, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Ve vztahu k dodávkám od společností COMMODITY CORPORATION s.r.o. (dále jen „Commodity“) ve zdaňovacím období měsíce července 2013 a Escodido s.r.o. (dále jen „Escodido“) ve zdaňovacích obdobích měsíců září a října 2013 krajský soud nejprve uvedl, že se věcně zabýval námitkou absence chybějící daně.

[17] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že za dostatečný popis skutkových okolností, na nichž spočíval podvod na DPH, nelze považovat identifikaci nekontaktních subjektů stojících v obchodním řetězci před daňovým subjektem, jehož nárok na odpočet DPH je posuzován. Odůvodnění existence chybějící daně přitom nemohl podle krajského soudu nahradit ani popis nestandardních okolností či konstatování, že z důvodu nekontaktnosti dodavatele daňového subjektu nebylo možné ověřit jeho daňovou povinnost. V posuzovaném případě žalovaný vzhledem ke zdanitelným plněním uskutečněným ve výše vymezených zdaňovacích obdobích zcela rezignoval na prokázání existence chybějící daně. V případě společnosti Escodido žalovaný na základě postupu k odstranění pochybností identifikoval DPH vyměřenou za posuzované zdaňovací období ve výši 8.335.038 Kč, jež nebyla z podstatné části uhrazena, přičemž ani její jednatelka o plněních v předmětném zdaňovacím období nic nevěděla, a proto žalovaný dospěl k závěru o neúspěšném ověření jeho daňové povinnosti. V případě společnosti Commodity žalovaný dospěl k obdobnému závěru, přičemž odkázal pouze na postup k odstranění pochybností provedený za měsíc září 2013, nekontaktnost a nedohledatelnost statutárního orgánu společnosti a rovněž nekontaktnost jejich dodavatelů a subdodavatelů. Ačkoli tedy obě společnosti podaly za posuzovaná zdaňovací období daňová přiznání, příslušný správce daně rezignoval na prověření tvrzení v nich uvedených s odkazem na jejich nekontaktnost. Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný vzhledem ke zmíněným zdaňovacím obdobím řádně neidentifikoval základní předpoklad odepření nároku na odpočet DPH, tj. chybějící daň a současně narušení principu neutrality, čímž nezjistil dostatečně skutkový stav věci a zatížil druhé napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[18] Uvedené však podle krajského soudu neplatí pro plnění od společnosti Escodido ve zdaňovacím období měsíce srpna 2013 a od společnosti Commodity za zdaňovací období měsíce září 2013, kterými se dále zabýval. Ze zjištěných skutkových okolností, které byly pro posouzení existence podvodu na DPH významné, se krajský soud věnoval nejprve vzniku a fungování společnosti Escodido. Uvedený dodavatel žalobkyně vznikl v měsíci březnu 2013, jako plátce DPH a distributor pohonných hmot byl registrován až v červnu téhož roku, poslední uvedená registrace byla následně z moci úřední pro nesplnění přísnějších podmínek registrace zrušena ke dni 2. 11. 2013. Ode dne 3. 1. 2017 se společnost Escodido stala nespolehlivým plátcem a dne 14. 8. 2018 byla zrušena s likvidací. Nestandardní způsob fungování společnosti

pokračování

dále opakovaně potvrdila jednatelka společnosti Jana Frolíková, která uvedla, že s obchodem s pohonnými hmotami neměla žádné zkušenosti a že jediným jejím odběratelem v rozhodné době byla právě žalobkyně. Společnost Commodity se jako plátc DPH a distributor pohonných hmot registrovala v obdobné době, rovněž její registrace zanikla z moci úřední. Obdobným způsobem pak vznikly a byly registrovány rovněž subdodavatelské společnosti BLESTERSON s.r.o. (dále jen „Blesterson“) a AVERANT COM s.r.o. (dále jen „Averant“), jež následně taktéž zanikly a sídla měly na virtuálních adresách. Uvedené skutečnosti lze označit za nestandardní okolnosti, přičemž popsany vývoj existence těchto společností mohl svědčit o jejich účelovém založení.

[19] Ve vztahu k námitce žalobkyně, že na trhu s pohonnými hmotami není výjimečné obchodování prostřednictvím distributorů, kteří pohonné hmoty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dopravují přímo do daňového skladu konečného odběratele, aniž by sami disponovali prostory k jejich uskladnění, krajský soud uvedl, že na druhou stranu nelze zároveň přehlédnout, že uvedený model obchodování bývá často zneužíván k podvodům na DPH, a to zvláště v situaci, je-li zboží přeprodáváno mezi mnoha subjekty v řetězci v krátkých časových intervalech, a to bez relevantního ekonomického smyslu. Uvedené platí tím spíš, pokud v posuzovaném případě cena, za kterou společnosti Escodido a Commodity prodaly tři ze čtyř sporných dodávek nafty žalobkyni, byla nižší než cena, za kterou prodala předmětnou naftu společnost Slovnaft, přičemž někteří subdodavatelé žalobkyně figurující v posuzovaném obchodním řetězci před žalobkyní uskutečněním některých dodávek nafty realizovali ztrátu. Krajský soud zdůraznil, že nezvykle nízkou cenu zboží lze považovat za jeden z typických znaků podvodu na DPH, a proto neakceptoval tvrzení žalobkyně, že nízké ceny dodavatelé nabídli z důvodu jejich snahy vstoupit na trh, ani tvrzení o silnější pozici žalobkyně ve smluvním vztahu, případně o kurzových rozdílech. Z důvodu postavení žalobkyně jako jediné odběratelky společnosti Escodido a pravděpodobně rovněž společnosti Commodity pak nelze akceptovat ani tvrzení o vyjednání množstevních slev. Z daňových spisů zároveň vyplývá, že žalobkyně kromě jediné červencové dodávky od společnosti Commodity hradila zálohy na dodávky nafty přímo na bankovní účet výrobce pohonných hmot společnosti Slovnaft, z čehož vyplývá pouze formální zapojení zmíněných subjektů v posuzovaném řetězci. Krajský soud se však neztotožnil se závěrem žalovaného, že v působení paní Z. a pana H. ve společnostech Escodido a Commodity, kteří byli dříve pracovníky společnosti Energotrade, lze spatřovat podezřelé personální propojení. Žalovaný totiž nijak neprokázal, že by za úpadek i chybějící daň poslední zmíněné společnosti mohly právě tyto osoby. Krajský soud uzavřel, že žalovaný dostatečně prokázal sled na sebe navazujících skutečností, které v jejich souhrnu vytvářely komplexní obraz o daňovém podvodu, k němuž došlo v rámci zdaňovacích období měsíců srpna a září 2013.

[20] Krajský soud se dále zabýval případnou vědomostí žalobkyně o jejím zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem, ohledně čehož tížilo důkazní břemeno žalovaného. Uvedl, že prvotní kontrola dodavatelů ve veřejně přístupných rejstřících nemohla vzhledem k popsáným nestandardním skutečnostem žalobkyni dostatečně uklidnit a bylo tak na ní, aby provedla dodatečná ověření. Pochybnosti pak měla vyvolat také registrace společností Escodido a Commodity bezprostředně předcházející zahájení obchodování, což ostatně bylo žalobkyni známo. Vyšší míru obezřetnosti pak měla v žalobkyni vzbudit rovněž absence webových stránek či kontaktních osob, na něž se mohl obrátit případný zájemce o spolupráci. Důsledně vzato by však, pokud by byl přijat závěr, že již uvedené skutečnosti měly v žalobkyni vzbudit podezření o podvodném charakteru dodavatelů, takový přístup prakticky znemožňoval vstup na trh nových subjektů preferujících osobní jednání na rozdíl od internetové prezentace. To ale podle krajského soudu nevylučuje skutečnost, že žalobkyně měla před zahájením obchodní spolupráce, ve světle popsáných nestandardností, její potenciální dodavatele důsledně prověřit.

[21] V posuzovaném případě je však zřejmé, že žalobkyně prokazatelně zkoumala i další dostupné skutečnosti. Jednala totiž osobně s jejich jednatelem, ověřovala řádné zveřejnění bankovních účtů, dotazovala se na jejich pověst u svého správce daně (ač takovým postupem nemohla vzhledem k aktuální právní úpravě nicého zjistit), rovněž zjišťovala případný zápis v registru nespolehlivých plátců DPH (odmysleno od zdlouhavosti procesu zápisu konkrétního subjektu do uvedeného rejstříku, což nelze klást žalobkyni k tíži). Žalobkyně dále osobně navštívila kanceláře společnosti Commodity, poukázala též na skutečnost, že společnosti používaly vlastní hlavičkový papír. Podle krajského soudu tak žalobkyně činila v popsané situaci více než přiměřené kroky, jež stávající stále ještě podkritickou míru podezření neposílily. Žalovaný však výše zmíněná opatření automaticky označil za nedostatečná, čímž pro žalobkyni vytvořil nepřípustnou odpovědnost za výsledek.

[22] Žalobkyně dále podle krajského soudu opakovaně poukazovala na zdlouhavost procesu uzavírání nových rámcových smluv s dodavatelem nafty, z důvodu čehož sama nemohla po výpadku společnosti Energotrade dostatečně rychle sjednat nové smlouvy. Žalovaný zároveň nevážil domněnku, že noví dodavatelé žalobkyně mohli mít uvedené smlouvy již rozjednané dopředu, což mohla žalobkyně oprávněně usoudit z osobních doporučení jí již známého pana H.

[23] Podezření nemohly v žalobkyni vzbudit ani nižší ceny, za něž jí pohonné hmoty nabízely společnosti Escodido a Commodity, pokud jí nelze klást k tíži, že neznala konkrétní ceny, za které se nafta prodávala na začátku dodavatelského řetězce. Porovnával-li žalovaný předmětné ceny s ceníky společností Čepro, a.s. (dále jen „Čepro“) a BP, nereflektoval dostatečně skutečnost, že tržní cena předmětné komodity kolísá, a to s ohledem na velikost žalovaným zdůrazňovaných rozdílů v řádu do dvou desítek haléřů podstatně. Nelze tak porovnávat ceny nafty v různých časových obdobích, nýbrž smysl má spíše porovnání odchylek od tržních dat očištěné od vlivů volatility tržního vývoje, na čemž je založen žalobkyní předložený znalecký posudek. Krajský soud dále žalovanému vytkl, že považoval ceny Čepro za jakýsi etalon nejnižší poctivé ceny, aniž by tento postup blíže odůvodnil. Žalobkyně však opakovaně namítala, že odebírala pohonné hmoty kromě jediné dodávky od společnosti Escodido vždy za vyšší než burzovní ceny či ceny společnosti BP. Předloženým znaleckým posudkem přitom přesvědčivě prokázala, že státní podnik Čepro působí na českém velkoobchodním trhu zejména díky jeho značnému tržnímu podílu jako cenotvůrce, přičemž jeho ceník představuje spíše horní limity velkoobchodních cen. Žalovaný však vůbec neproověřil, jakým způsobem se v čase pohybovaly ceny nafty na komoditní burze, jež musely mít pro úsudek o ekonomické podloženosti cen, za něž nakupovala žalobkyně, značně vyšší hodnotu. Zároveň vůbec neporovnal ceny společností Čepro a BP, z nichž vyplývalo, že ceny posledně uvedené společnosti se pravidelně pohybovaly pod cenami společnosti Čepro a zároveň pod cenami, za něž žalobkyně nakupovala naftu od jejích dodavatelů.

[24] Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že žalobkyně v tabulce uvedené v žalobě a rovněž v předloženém znaleckém posudku pravidelně uváděla ceny společnosti Čepro, které však systematicky neodpovídaly žalovaným si vyžádanému ceníku, nýbrž cenám zhruba o týden pozdějším. Takové ceny pak neodpovídaly smluvním ujednáním žalobkyně s jejími dodavateli, kdy cena za dodávky nafty měla být závazně určena podle ceny Čepro vyhlášené pro den příjezdu zásilky pohonných hmot na železniční vlečku žalobkyně, a to kromě dodávek od společnosti Energotrade v případě příjezdu předmětných zásilek v pátek až pondělí, kdy se cena určovala až podle ceny vyhlášené v následující úterý. Krajský soud proto na základě výše uvedeného za pomoci údajů obsažených v cenících společnosti Čepro založených ve správních spisech přepočítal výsledky uvedené ve znaleckém posudku předloženém žalobkyní, přičemž odhlédnuto od pochopitelných dílčích změn původních výsledků nedošlo ke zpochybnění závěrů plynoucích z předmětného znaleckého posudku. Upravené výsledky totiž potvrzují, že nákupní ceny

pokračování

žalobkyně v případě plnění od společností Escodido a Commodity nevybočovaly z obvyklých cen a nevykazovaly nic podezřelého. Nemohl-li krajský soud ověřit tehdejší ceny na Rotterdamské burze, bylo na žalovaném, aby je řádně porovnal za účelem ověření cen, za něž naftu prodávala společnost BP. Nezměnila se však ani průměrná hodnota rozdílu mezi cenami společnosti Čepro a Rotterdamskou burzou užitá ve znaleckém posudku k určení distribuční marže, která i po opravě činila 2,13 Kč/litr. Vzhledem k tomu, že i medián hodnoty dosahované prémie vůči cenám společnosti Čepro byl ještě vyšší, krajský soud uzavřel, že žalobkyně neměla racionální důvod považovat ujednané ceny s jejími dodavateli oproti cenám společnosti BP za podezřele nízké. Ani skutečnost, že žalobkyně zpětně fakturovala společnosti Escodido náklady spojené s kontrolou kvality a manipulací s vagóny, přičemž u ostatních dodavatelů byly tyto náklady již součástí ceny zboží, žalovaný nezpochybnil, přičemž sama o sobě nevede k závěru o neobvykle nízkých cenách.

[25] Otázka výše sjednaných cen je pak úzce spojena s otázkou úhrady záloh. V posuzovaném případě pochybnosti vzbuzoval již postup hrazení těchto záloh přímo na bankovní účty výrobců nafty, a to v rozporu se smluvními ujednáními, přičemž zálohy hrazené na bankovní účty dodavatelů žalobkyně nepostačovaly ani na úhradu daňové povinnosti vzniklé z posuzovaných zdanitelných plnění. Žalovaný však nijak přesvědčivě nevyvrátil tvrzení žalobkyně, že (vzhledem k postavení rafinerie jako nejsilnějšího článku řetězce) výrobci nafty předem vymožené přeplatky na zálohách distribuovali zpět do obchodního řetězce, čímž byl zpětně navýšen zisk společností Escodido a Commodity. Původní předpoklad, že bylo obchodováno za podezřele nízké ceny, totiž neobstál, a proto žalobkyně nemohla předpokládat, že by uvedené přeplatky nestačily na úhradu daňové povinnosti, což by posilovalo její obavy z účasti na daňovém podvodu. Tyto obavy pak neposilovaly ani dílčí odchylky od cenových ujednání v rámcových smlouvách, jelikož možnost ujednání spotových cen byla součástí těchto smluvních ujednání se společností Commodity. Dílčí cenové odchylky v cenách dodávek od společnosti Escodido pak systematicky nesnižovaly smlouvenou cenu. Sjednaný cenový vzorec tak představoval v obchodní praxi žalobkyně jakousi ideální hodnotu, k níž se reálné ceny zboží měly blížit. Diference cenových odchylek přitom byly oboustranné, a proto se významné části ceny kompenzovaly. V běžném obchodním styku přitom k dílčím odchylkám od smluvních ujednání dochází celkem často, a to zejména tehdy, nejsou-li autoři těchto smluv zároveň účastníky obchodních transakcí.

[26] Co se týče známosti žalobkyně s osobami, jež jednaly za společnosti Escodido a Commodity, krajský soud uvedl, že je pochopitelná absence podezření na podvodnou povahu těchto společností, pokud předmětné osoby znala z předchozí obchodní spolupráce. Není přitom překvapivé, pokud po úpadku společnosti Energotrade osoby s dobrou znalostí trhu s pohonnými hmotami vyhledaly jiné uplatnění, přičemž žalobkyně ani neměla žádný objektivní důvod se domnívat, že za zmíněný úpadek mohly právě ony. Podle krajského soudu ani nevyužití dokumentárního akreditivu není okolností, z níž by měla žalobkyně dovozovat zvýšené riziko daňového podvodu. Rovněž ve změně platebního místa na pokyn společností Escodido a Commodity nelze spatřovat podezřelou okolnost, pokud žalovaný neprokázal, že tak žalobkyně nečinila právě na základě zmíněného pokynu. Poukázal-li žalovaný na skutečnost, že společnost Escodido nesplnila závazek vzniklý ze smlouvy o postoupení pohledávky, je zřejmé, že žalobkyně spoluprací s uvedeným dodavatelem ukončila krátce po splatnosti předmětné částky. Žalovaný současně neprokázal, že žalobkyně věděla či vědět mohla o virtuálním sídle jejích dodavatelů, pokud zároveň tvrdila, že se zúčastnila osobního jednání v kancelářích společnosti Commodity. Okolnosti vzniklé po uskutečnění zdanitelného plnění pak nelze vzít v potaz.

[27] Krajský soud proto uzavřel, že žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o takových skutečnostech, které v ní měly objektivně založit důvodné podezření o jejím zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[28] Ve vztahu k opatřením žalobkyně k zamezení jejího zapojení do podvodu na DPH krajský soud nejprve odkázal na relevantní judikaturu SD EU i Nejvyššího správního soudu a dále konstatoval, že s ohledem na žalovaným vyjmenované a jím akceptované podezřelé okolnosti bylo úkolem žalobkyně řádně prověřit její potenciální dodavatele. V posuzovaném případě je však zřejmé, že učinila řadu nadstandardních opatření, a to v porovnání s mírou rizika prokázanou žalovaným. Pokud zároveň žalobkyně předloženým znaleckým posudkem vyvrátila podezření nízké ceny za dodávky nafty, nebylo důvodné po ní ani vyžadovat úhradu DPH v souladu s § 109a zákona o DPH. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní bylo objektivně rozumné vyžadovat, přičemž ta zároveň odpovídala míře tehdy jí známého podezření.

[29] Krajský soud se závěrem ve vztahu k rozhodnutí o náhradě nákladů řízení zabýval náklady na pořízení ústavního znaleckého posudku žalobkyní v prokázané výši 517.275 Kč. Dospěl přitom k závěru, že uvedenou částku bylo namístě zahrnout do celkových nákladů řízení, jelikož se jednalo o náklad žalobkyně spojený s dokazováním, které bylo potřebné pro vyvrácení závěrů, na nichž byla založena žalobou napadená rozhodnutí. Správce daně či žalovaný si přitom mohli obdobný znalecký posudek nechat vyhotovit, čímž by přešli jeho předložení žalobkyní. Krajský soud však zdůraznil, že i náklady na pořízení soukromého znaleckého posudku je potřeba zahrnout mezi náklady řízení. Neztotožnil se přitom se závěrem formulovaným v komentáři k ustanovení § 60 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož jsou hotové výdaje účastníka na pořízení znaleckého posudku účelně vynaložené jen do výše odpovídající výši znaleckého, které by znalci za podání tohoto znaleckého posudku přiznal soud, pakliže by ho ustanovil. Účastník řízení totiž nemá právním předpisem garantovanou možnost pořídit si soukromý znalecký posudek za regulovanou cenu a nemůže přinutit ani správní orgán či soud k jeho zadání. Teprve až žalobkyní předložený znalecký posudek přitom přivedl soud k posunu v nazírání sporné otázky obvyklosti ujednaných cen zboží. Celková cena znaleckého posudku se nutně nevymyká tomu, co si v soukromém sektoru může etablovaný znalecký ústav účtovat za komplexní a obsáhlý znalecký posudek v ekonomické oblasti. Vzhledem k účtované smluvní sazbě ve výši 2.200 Kč za hodinu práce však krajský soud konstatoval, že bylo možné obdobně kvalitní znalecký posudek získat na trhu i v nižší cenové kategorii. Proto dospěl k závěru o adekvátní náhradě znaleckého v poloviční výši uvedené hodinové sazby, a to 1.100 Kč/hod., jelikož pořízení „luxusnějšího“ znaleckého posudku již nelze považovat za nikoli nezbytně (účelně) vynaložený náklad. Zároveň nepostupoval podle § 60 odst. 7 s. ř. s., jelikož škody, které mohla napáchat napadená rozhodnutí žalovaného, byly značně většího rozsahu, než případná náhrada nákladů na pořízení předmětného znaleckého posudku žalobkyní.

[30] Krajský soud tedy v návaznosti na zrušení obou rozhodnutí žalovaného mu uložil povinnost zaplatit žalobkyni na nákladech řízení o žalobě částku v celkové výši 294.162 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[31] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění, jež Nejvyšší správní soud obdržel v zákonné měsíční lhůtě, stěžovatel ve vztahu k plnění od společnosti Energotrade namítl, že krajský soud nerespektoval v judikatuře SD EU a Nejvyššího správního soudu vyjádřený závěr o podvodu na DPH jako kombinaci chybějící daně a nestandardních okolností. V posuzovaném případě je přitom zřejmé, že předmětný dodavatel žalobkyně neodvedl státní pokladně vybranou daň a žalobkyně si ji čerpala za nestandardních okolností. Krajský soud se však řádně závěry formulovanými v prvním napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval. Společnosti Energotrade za zdaňovací období měsíce května 2013 přitom vznikla vlastní daňová povinnost ve výši

pokračování

49.183.264 Kč a za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 19.599.408 Kč. Z uvedeného tedy plyne, že existovala chybějící daň. Správce daně zároveň identifikoval podezřelé okolnosti, tj. přepravek pohonných hmot mezi články obchodního řetězce v krátkých časových intervalech, určení zboží pro žalobkyni již v době jeho odeslání, informovanost žalobkyně o nepříznivé finanční situaci společnosti Energotrade, vědomost žalobkyně o neschopnosti jejího dodavatele v důsledku obestavení jeho bankovního účtu uhradit zálohy na vlaky motorové nafty, úhrady zálohových plateb přímo na bankovní účty výrobců nafty i přes vědomost žalobkyně o neschopnosti společnosti Energotrade odvést z těchto plnění DPH, zastírání skutečného okamžiku nabytí vlastnictví ke zboží a nezveřejnění účetních závěrek předmětným dodavatelem. Uvedenými podezřelými skutečnostmi bylo řádně prokázáno zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Krajský soud je však hodnotil pouze izolovaně, aniž by se s některými z nich řádně zabýval.

[32] Konkrétně stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že jednání mařící vymožení pohledávek státu nelze pokládat za případ podvodu na DPH. Krajský soud pominul rovněž skutečný účel zajištění bankovního účtu společnosti Energotrade, což samo o sobě svědčí o existenci daňového podvodu. Uvedená okolnost by totiž měla být daňovými subjekty vnímána minimálně jako „zdvížený prst“ ve vztahu k otázce plnění daňových povinností jejich dodavatelů. Zajištění bankovního účtu předmětného dodavatele nespovědilo pouze o podnikatelském selhání či podlomeném finančním zdraví společnosti, nýbrž o skutečnosti, že si neplní své daňové povinnosti. Krajský soud tak nijak nezohlednil, že právě se zajištěním účtu souvisí neodvedení daně, přičemž pominul i skutečnost, že žalobkyně mohla v popsané situaci postupovat podle § 109a zákona o DPH a místo toho odkláněla peněžní prostředky z dosahu státu platbami přímo na bankovní účty výrobců nafty. Uvedenou skutečnost nelze ani považovat za pouhou indicii, jež by daňový subjekt měla vést k bližšímu prověření jeho dodavatele, nýbrž představuje přímo podezřelou okolnost a vypovídá o pravé povaze posuzovaného obchodního řetězce. Pokud krajský soud správci daně vytkl, že nezjistil skutečný úmysl společnosti Energotrade v případě nezajištění jejího bankovního účtu, a to zdali zamýšlela DPH uhradit či nikoli, stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 47, a uvedl, že takové dokazování zcela evidentně přesahuje jeho praktické možnosti. Není navíc úkolem daňového orgánu postavit najisto, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů byl spáchán daňový podvod, nýbrž v jakých skutkových okolnostech uvedený podvod spočíval.

[33] Za nekonzistentní a nepřezkoumatelné stěžovatel označil závěry krajského soudu, že úhrady ceny zboží přímo k rukám rafinerie lze považovat za ekonomicky racionální chování, zároveň však tuto skutečnost lze považovat za silnou indicii o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Uvedené platí rovněž pro tvrzení krajského soudu, že správce daně netvrdil vědomost žalobkyně o existenci daňového podvodu a následně že posouzení této otázky je nezávislé na vědomosti daňového subjektu uplatňujícího nárok na odpočet daně o podvodu na DPH. Polemiku krajského soudu ohledně přijetí opatření k zamezení zapojení žalobkyně na daňovém podvodu stěžovatel označil za postrádající racionální opodstatnění a svědčící o nepochopení problematiky daňového podvodu.

[34] Ve vztahu k plnění od společností Commodity ve zdaňovacím období měsíce července 2013 a Escodido ve zdaňovacím období měsíců září a října 2013 stěžovatel namítl, že podle judikatury SD EU a Nejvyššího správního soudu je za součást daňového podvodu potřeba považovat i takové jednání článků obchodního řetězce, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Podle uvedené judikatury je správce daně povinen prokázat existenci chybějící daně, kterou však nemusí vyčíslit na korunu přesně, přičemž v této souvislosti stěžovatel odkázal na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Poukázal rovněž na problematiku

„zmizení“ dodavatele daňového subjektu. Chybějící daň proto nelze chápat pouze jako daň, která byla některým článkem obchodního řetězce tvrzena, správcem daně stanovena a následně neuhrazena, nýbrž může být založena rovněž na závěru o nekontaktnosti předmětného subjektu. V posuzovaném případě přitom správce daně řádně prokázal chybějící DPH, k čemuž uvedl, že společnost Escodido se na adrese jejího sídla fakticky nenacházela a nereagovala na výzvy k poskytnutí informací. Rovněž nová jednatelka společnosti paní Bílková o plněních týkajících se zdaňovacích období měsíců září a října 2013 nic nevěděla, rozhodné skutečnosti ve vztahu k její daňové povinnosti se tak nedalo ověřit. Uvedené platilo také pro společnost Commodity, která byla nekontaktní v době provádění daňové kontroly, nenacházela se na adrese jejího sídla a neměla žádného jednatele. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na okolnosti vzniku obou společností bezprostředně předcházejícího zahájení spolupráce s žalobkyní, dále pak na absenci zaměstnanců, pochybnosti ohledně skutečného sídla společností i její pouze obecný předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku. Jednání předmětných dodavatelů žalobkyně tak představovalo společnosti typu *missing trader*, v důsledku čehož nebylo reálně možné ověřit jejich daňovou povinnost. Uvedené skutečnosti se nepodařilo dostatečně vyjasnit ani při postupech pro odstranění pochybností provedených v měsících srpnu a září 2013.

[35] Co se týče posouzení opatření přijatých za účelem vyloučení účasti žalobkyně na daňovém podvodu u dodávek od společností Escodido uskutečněných v měsíci srpnu 2013 a Commodity v měsíci září 2013 stěžovatel uvedl, že se krajský soud dostatečně komplexně nevyřadil se zjištěnými objektivními skutečnostmi. Stěžovatel zrekapituloval třístupňový test pro posouzení nároku daňového subjektu na odpočet DPH a zdůraznil, že při posuzování objektivních okolností je třeba přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, dále k jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění a obchodním, platebním a záručním podmínkám. Uvedené okolnosti pak musí tvořit logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů prokazujících vědomost daňového subjektu o existenci podvodu na DPH. Jejich identifikace je zároveň zásadní pro posouzení adekvátnosti přijatých opatření k zamezení účasti subjektu na plnění zatíženém daňovým podvodem. Čím výraznější existují v konkrétním případě pochybnosti vzbuzující podezření, tím vyšší míru obezřetnosti je možné vyžadovat od daňového subjektu.

[36] Stěžovatel dále, přesvědčen o řádném prokázání chybějící daně ve vztahu ke všem posuzovaným plněním od společností Escodido a Commodity, namítl, že krajský soud v rámci druhého kroku vědomostního testu vycházel z pouhého zlomku zjištěných objektivních okolností, na základě nichž dovedl přiměřenost přijatých opatření žalobkyní. Nijak tak konkrétně nehodnotil absenci materiálového i personálního zázemí dodavatelů žalobkyně, personální propojenost s předchozím dodavatelem žalobkyně, tj. společností Enerograde, smluvní dokumentaci neodpovídající reálné praxi subjektů, dále úhrady částek nepostačujících ani na úhradu DPH či odvádění plateb přímo na bankovní účty rafinerií či subdodavatelů bez odpovídajícího smluvního vztahu. Stěžovatel dále zdůraznil, že nepopíral možnost společností Escodido a Commodity předjednat budoucí uzavření smluv s jejich subdodavateli, a to ještě v době před jejich vznikem. Zároveň se však jednalo o skutečnost, která měla v žalobkyni vzbudit další podezření. V této souvislosti stěžovatel poukázal na protichůdné tvrzení krajského soudu, že zajištění bankovního účtu společnosti Enerograde bylo překvapivé. Sám krajský soud pak akcentoval podezřelou okolnost spočívající v placení záloh na dodávky nafty, pokud žalobkyně v rozporu se smluvními ujednáními zřejmě na základě silnějšího postavení rafinerií v obchodním řetězci hradila tyto zálohy přímo na bankovní účty výrobců nafty, přičemž zbývající části plateb jejím dodavatelům nemohly postačit ani na úhradu DPH. Podle stěžovatele však krajský soud pouze neodůvodněně uvěřil tvrzení žalobkyně, že předpokládala zpětnou distribuci přeplatků na zálohách výrobců nafty zpět do obchodního řetězce, a tak i jejím dodavatelům. Současně není zřejmé, z jakých důvodů krajský soud považoval

pokračování

úhrady přímo na bankovní účty rafinerií za bezpečnější, pokud zároveň v případě plnění od společnosti Energotrade dospěl k závěru, že neodůvodněná změna platebního místa, a to zvláště v situaci, kdy dodavatelé není uhrazena ani částka odpovídající DPH, mohla vést k důvodnému podezření z úmyslného jednání.

[37] Ve vztahu k tvrzení krajského soudu, že dílčí odchylky od smluvních či cenových ujednání, obzvláště pokud nebyly činy jednostranně pouze ve prospěch žalobkyně, lze častěji předpokládat v ustálených obchodních vztazích, stěžovatel namítl, že v případě prvních dodávek zboží lze jen těžko hovořit o ustálených vztazích. Zároveň zdůraznil, že v plněních od společnosti Escodido byly zjištěny odchylky od smluvních ujednání ve čtyřech z osmi případů, v plněních od společnosti Commodity pak ve dvou ze tří případů. Ve vztahu k údajnému doporučení nových dodavatelů žalobkyni bývalými zaměstnanci společnosti Energotrade stěžovatel konstatoval, že pan H. působil ve společnosti jako poradce generálního ředitele, který ostatně ani nebyl statutárním orgánem předmětné společnosti, aby byl oprávněn žalobkyni nabídnout spolupráci s nově založenými společnostmi. Další objektivní okolností bylo postoupení pohledávky žalobkyně vůči společnosti Energotrade v hodnotě 32.065.932,20 Kč za cenu 11,5 mil. Kč společnosti Escodido, jejíž kapitálové zázemí žalobkyně řádně neznala a která následně nebyla uhrazena, avšak žalobkyně s ní přesto obchodovala i v měsíci říjnu 2013. Co se týče absence faktického sídla společnosti Commodity, stěžovatel zopakoval, že již ve druhém napadeném rozhodnutí poukázal na skutečnost, podle níž uvedená společnost vykazovala znaky jen formálně existující právnické osoby, a to již v době uzavírání posuzovaných transakcí, pokud měla na adrese sídla jen pronajatou kancelář, neměla žádné sklady, provozovny, ani zaměstnance a nijak se veřejně neprezentovala.

[38] V posuzovaném případě stěžovatel dále přesvědčivě prokázal, že žalobkyně kupovala zboží od jejích dodavatelů za nižší ceny, než za jaké je v rámci téhož obchodního řetězce prodávala rafinerie Slovnaft jejímu odběrateli, a kromě dvou případů za cenu nižší, než jej prodávala společnost Cortina jejímu odběrateli. Dodavatelé žalobkyně tak byli i přes uvedené schopni dlouhodobě prodávat pohonné hmoty za nižší ceny, což je nestandardní. Cena zboží od společnosti BP pak byla také vyšší, než cena zboží dodávaného žalobkyni jejími dodavatelé, a zároveň nižší než ceny uváděné společností Čepro, aniž by stěžovatel srovnával od sebe odlišná tržní období. Popsané nestandardnosti pak musely být žalobkyni zcela zjevné. Již v odůvodnění druhého napadeného rozhodnutí bylo konstatováno, že neobvykle nízké ceny musely být žalobkyni zřejmé již z cen na komoditní burze, přičemž sama měla sjednanu smlouvu se společností BP právě s odkazem na zde uvedené ceny. Ačkoli stěžovatel neposoudil zcela přesně povahu ceníků společnosti Čepro, na skutečnosti nic nemění, že články obchodního řetězce předcházející žalobkyni byly schopny dodávat naftu za nižší ceny, než sama rafinerie. Uvedené tvrzení pak doplnil příkladem plnění ze dne 12. 8. 2013.

[39] Stěžovatel nesouhlasil ani s posouzením opatření přijatých žalobkyní za účelem zamezení její účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně měla provést například výběrové řízení s posouzením nabídek potenciálních obchodních partnerů včetně jejich cenové nabídky, jehož výsledky si měla uchovat, případně měla zajistit daň podle § 109a zákona o DPH. Jak již současně uvedl správce daně, měla žalobkyně zhodnotit minimálně dobu působení společností Escodido a Commodity na předmětném trhu, zda jí byly známy osoby za ně vystupující a jaké důsledky to pro ni mělo. Z uvedeného plyne, že žalobkyně nedodržela potřebnou míru obezřetnosti, kdy většina jí popsaných opatření byla jen zcela formální. Kontrolovala-li žalobkyně řádné zveřejnění bankovních účtů jejími dodavatelé, pak značnou část ceny za zboží stejně hradila na bankovní účty jiných subjektů. Stejně tak ověřovala-li si potenciální nové dodavatele v obchodním rejstříku, je zřejmé, že nemohla ničeho zjistit, pokud vznikli až v průběhu měsíce března roku 2013.

Za dostatečné opatření pak nelze považovat ani dotazování se u místně nepřislušného správce daně, který je nadto vázán povinností mlčenlivosti.

[40] Co se týče přiznané náhrady nákladů řízení žalobkyni za znalecký posudek, stěžovatel namítl, že ten vyvracel pouze jednu z popsaných objektivních okolností, a to pouze částečně. Nejednalo se tedy o účelně vynaložené náklady žalobkyně. Ze znaleckého posudku navíc vyplynuly odchylky mezi smluvní dokumentací a realizovanou fakturací, což zjistil již správce daně. Znalecký posudek navíc nevyvrátil, že dodavatelé žalobkyni prodávali naftu za cenu nižší než rafinerie. Porovnával-li současně smluvní podmínky jednotlivých dodavatelů, jednalo se o otázku pro posuzovanou věc irelevantní. Pro hájení práv žalobkyně tak byla podstatná pouze nepatrná část znaleckého posudku, takže jeho zpracování přicházelo v úvahu ve značně užším rozsahu. Podle stěžovatele měla být zároveň pro určení výše náhrady nákladů řízení rozhodná výše znalečného, která by byla přiznána soudem, jak zmiňuje komentářová literatura. V této souvislosti dále odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 5. 2017, sp. zn. 30 Cdo 3414/2016, a konstatoval, že pokud se žalobkyně rozhodla využít služeb znaleckého ústavu s hodinovou sazbou ve výši pětinásobku horní hranice znalečného stanoveného podle vyhlášky č. 504/2020 Sb., o znalečném (dále jen „vyhláška o znalečném“), nelze takové náklady považovat za důvodně vynaložené. Sám krajský soud ostatně v odůvodnění rozsudku konstatoval, že znalecký posudek byl založen vesměs na jednoduchých matematických vzorcích a neodborné, jen poněkud pracné činnosti. Úctovanou hodinovou sazbou tak lze považovat za zcela přemrštěnou. Nadto není zřejmé, proč krajský soud považoval za adekvátní hodinovou sazbou právě ve výši 1.100 Kč mnohonásobně převyšující náklady, jež lze považovat za účelně vynaložené. Stěžovateli se zároveň jeví pochybnou celková délka zpracování znaleckého posudku, nebylo-li potřeba při jeho vyhotovení provádět rozsáhlá šetření. Maximální výše náhrady nákladů řízení za předmětný znalecký posudek tak měla v souladu s § 2 vyhlášky o znalečném činit částku 87.525 Kč, navýšenou případně o paušální náhradu hotových výdajů. Vzhledem k absenci odborné povahy závěrů posudku pak měla být náhrada nákladů přiznána v poloviční výši.

[41] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[42] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je povinností správce daně identifikovat chybějící daň, přičemž nekontaktnost dodavatelů daňového subjektu ani nestandardní rysy posuzované obchodní transakce nejsou pro objasnění této otázky dostačující. V této souvislosti konstatovala, že stěžovatel nesprávně interpretoval závěry formulované v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43. Zároveň řádně nerozlišoval mezi jeho důkazním břemenem ve vztahu k prokázání chybějící daně a důkazním břemenem ve vztahu k otázce existence objektivních okolností indikujících daňových podvod, jejichž součástí je rovněž zjištění, které nestandardní skutečnosti měly v daňovém subjektu probudit určité podezření. Co se týče plnění od společností Escodido za zdaňovací období měsíců září a října 2013 a Commodity za zdaňovací období měsíců srpna a října 2013, stěžovatel dostatečně neprokázal existenci chybějící daně, či se o to ani nepokusil. Odkázal-li na tvrzení nové jednatelky společnosti Escodido, že o předmětných zdanitelných plněních nic nevěděla, pak se jednalo o dokazování zjevně nezpůsobilým důkazním prostředkem. Stěžovatel si tak měl předvolat jednatele, který v uvedené společnosti působil v rozhodné době. Dále stěžovatel nepostupoval správně, když nevyslechl ani jednatele společnosti Commodity pana Pavka. Stěžovatelem identifikované údajné nestandardní okolnosti zejména ohledně vzniku obou jejích dodavatelů či jejich fungování a obchodní spolupráce nemají s prokazováním existence chybějící daně žádnou souvislost. Navíc daň mohl správce daně doměřit podle pomůcek, jak učinil například ve zdaňovacích obdobích měsíců srpna a září 2013.

pokračování

[43] Ve vztahu ke zdanitelným plněním uskutečněným ve zdaňovacích obdobích měsíců srpna (od společnosti Commodity) a září 2013 (od společnosti Escodido) žalobkyně dále poukázala na srozumitelnost a nadprůměrnou podrobnost odůvodnění rozsudku krajského soudu a zdůraznila, že důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu tížilo stěžovatele. Jeho kasační argumentace však spočívá zejména ve zpochybňování důkazů předložených žalobkyní a jejich souvisejících tvrzení. Krajský soud se přitom v odůvodnění napadeného rozsudku ztotožnil se stěžovatelem, že mezi nestandardní okolnosti posuzovaného případu patřil obchod s rizikovým zbožím, odebírání zboží od nově založených dodavatelů a absence jejich veřejné prezentace. U ostatních objektivních okolností zjištěných stěžovatelem řádně vysvětlil, z jakých důvodů je nepovažoval za relevantní pro posouzení míry případného podezření žalobkyně. Stěžovatel nepochopitelně demonizuje zejména úhrady záloh na zboží přímo na bankovní účty rafinerií a nevěří žalobkyni, že mohli výrobci nafty část uhrazené zálohy zaslat jako provizi za uzavřené obchody zpět jejich distributorům.

[44] K otázce obvyklosti sjednaných cen za dodávky nafty se společnostmi Escodido a Commodity žalobkyně nejprve uvedla, že závěry stěžovatele nejsou na rozdíl od jejich relevantních tvrzení podloženy žádnými důkazními prostředky. Současně stěžovatel neprokázal vědomost žalobkyně o skutečnosti, že její subdodavatelé distribuovali dalším článkům obchodního řetězce zboží za nižší ceny, než za jaké je prodávala rafinerie. V obchodním styku totiž není běžné sdělovat obchodním partnerům ceny, za něž zboží nakoupili. Znaleckým posudkem však žalobkyně přesvědčivě prokázala, že důvodně považovala ceny, za které předmětné zboží nakoupila, za obvyklé. Z uvedeného posudku vyplývá rovněž skutečnost, že vzhledem k cenovým ujednáním by žalobkyně za standardních okolností převáděla jejím dodavatelům prostředky dostatečné k pokrytí jejich marže. Krajský soud pak správně posuzoval rovněž ceny, za něž naftu prodávala společnost BP, s tehdy aktuálními burzovními cenami, nikoli mezi jednotlivými společnostmi v obchodních řetězcích navzájem. Byla-li současně jednou nafta žalobkyni prodána společností Escodido za nižší než burzovní cenu, krajský soud správně dospěl k závěru o ojedinělosti takového jednání bez důvodného vzniku podezření. Stěžovatel se ostatně nezabýval výkyvy cenových ujednání výrobců nafty s velkodistributory a jinými subjekty, případně jinými časovými obdobími, kdy byla cena nafty od společnosti BP dokonce vyšší, než za jakou ji žalobkyně koupila od jejích dodavatelů. Oboustranné kolísání cen nafty lze považovat za obvyklý tržní jev. Krajským soudem akceptované objektivní okolnosti nadto nemohly samy o sobě vést k závěru o zapojení žalobkyně do daňového podvodu, jelikož v opačném případě by bylo bráněno novým subjektům ve vstupu na trh. Za účelem vyloučení účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem pak žalobkyně přijala nadstandardní opatření, což ostatně potvrdil i krajský soud.

[45] Žalobkyně dále konstatovala, že neodvedení DPH v důsledku podnikatelského selhání nelze považovat za daňový podvod, což byl právě případ společnosti Energotrade, která neodvedla daň z důvodu zásahu státu. Ostatně ve vztahu k bezprostředně předcházejícím zdaňovacím obdobím správce daně žádná pochybení při plnění jejích daňových povinností neobjevil. Společnost Energotrade tak neměla v důsledku zajištění jejího bankovního účtu žádný reálný způsob, jak DPH uhradit, v jejím jednání tak nelze spatřovat podvodný úmysl. V posuzovaném případě nadto nebyla žalobkyně nijak obohacena, což je podle judikatury SD EU a Nejvyššího správního soudu cílem i důsledkem podvodného jednání, pokud jednu úhradu zálohy provedla právě na zajištěný bankovní účet jejího dodavatele. Stěžovatel se nezabýval právními okolnostmi, jež vedly k neodvedení daně, nýbrž poukázal pouze na skutečnosti s touto otázkou nesouvisející, jako například intervaly dodávek nafty či nezveřejňování účetní závěrky.

[46] Jde-li o výši náhrady nákladů za pořízení znaleckého posudku, žalobkyně shrnula, z jakých důvodů lze předmětný znalecký posudek považovat za účelný důkazní prostředek, a vyjmenovala,

kteře skutečnosti byly závěry v něm uvedenými prokázány či vyvráceny. Na kvalitu a detailnost předmětného důkazu nemohl mít vliv ani dílčí přepoččet některých údajů provedený krajským soudem. Výši přiznané náhrady nákladů nelze limitovat předpisy dopadajícími na znalečné v případě zadání posudku orgány veřejné moci.

[47] S ohledem na tyto skutečnosti žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti.

[48] Stěžovatel následně v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že v posuzovaném případě řádně prokázal existenci chybějící daně za zdaňovací období měsíců července až října 2013, přičemž v podrobnostech odkázal na odůvodnění druhého napadeného rozhodnutí i kasační argumentaci. Zdůraznil, že nekontaktnost dodavatele žalobkyně je třeba považovat za porušení daňové neutrality. V této souvislosti rekapituloval skutková zjištění ohledně reálné existence a fungování společností Escodido a Commodity, v jejichž důsledku nebylo možné ověřit rozhodné skutečnosti vztahující se k jejich daňové povinnosti. Dále poukázal na ostatní zjištěné nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu dokládaly pouze formální existenci zmíněných dodavatelů, a doplnil, že paní Frolíková i pan Pavko byli v daňovém řízení řádně vyslechnuti.

[49] V posuzovaném případě pak přesvědčivě prokázal rovněž vědomost žalobkyně o její účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem, přičemž v této souvislosti vyjmenoval zjištěné nestandardní okolnosti. Z jejich souhrnu bylo možné dovodit oprávněné podezření, jež mělo žalobkyni odradit od obchodování se společnostmi Escodido a Commodity. Co se týče otázky obvyklosti sjednaných cen zboží, stěžovatel konstatoval, že žalobkyní předložený znalecký posudek zcela jeho závěry nevyvrátil. V posuzovaném případě totiž vyplynulo, že předmětní dodavatelé byli schopni žalobkyni dlouhodobě dodávat naftu za cenu nižší, než za jakou ji prodávala sama rafinerie jejím odběratelům. Žalobkyně zároveň nepřijala adekvátní opatření za účelem vyloučení její účasti na takto popsáném daňovém podvodu.

[50] Ve vztahu k plnění od společnosti Energotrade stěžovatel konstatoval, že prokazatelně došlo k narušení daňové neutrality, jelikož nebyla odvedena odpovídající DPH a byly zjištěny další nestandardní okolnosti. V úhradě zálohy na dodávku zboží ve výši 26 mil. Kč, kterou žalobkyně provedla na zajištěný bankovní účet, nelze spatřovat automatické splnění daňových povinností. Žalobkyně zcela pominula význam i účel samotného zajištění bankovního účtu, což je samo o sobě značně podezřelou okolností. V takové situaci však žalobkyně místo přerušování obchodní spolupráce zasílala zálohové platby na účet subdodavatele.

[51] K otázce náhrady nákladů znaleckého posudku stěžovatel odkázal na svou kasační argumentaci a uvedl, že sám krajský soud označil značnou část jeho závěrů za neodbornou. Takový náklad pak nelze považovat za účelně vynaložený.

[52] Žalobkyně následně v duplice uvedla, že stěžovatel ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců července až října 2013 poukázal na naprostou nesoučinnost společností Escodido a Commodity, v důsledku čehož nebylo možné ověřit plnění jejich daňových povinností. Zároveň je však z daňového spisu zřejmé, že ve dvou zdaňovacích obdobích správce daně DPH vyměřil na základě postupu k odstranění pochybností, zatímco u ostatních zdaňovacích období se o to ani nepokusil. Žalobkyně dále konkrétně zmínila zdaňovací období měsíce září 2013, kdy byla společností Commodity vyměřena daň z důvodu neprokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od jejího dodavatele, avšak předmětné zboží bylo nepochybně následně řádně dodáno žalobkyni. Závěry správce daně a stěžovatele tak stojí na vnitřně rozporných a neudržitelných skutkových zjištěních, přičemž uvedené se týká rovněž zdaňovacího období měsíce července 2013. Rovněž v případě plnění od společnosti Escodido stěžovatel doměřil žalobkyni DPH ve výši celého nároku na její odpočet, zatímco uvedl, že daň vyměřená tomuto

pokračování

dodavateli nebyla uhrazena jen „z podstatné části“, z čehož tak není zřejmé, jaká je výsledná chybějící daň.

[53] K tvrzení stěžovatele, že v průběhu daňové kontroly byli vyslechnuti paní Frolíková i pan Pavko, žalobkyně zdůraznila, že společnost Escodido jí začala dodávat naftu v měsíci srpnu 2013, výslech paní Frolíkové však proběhl již v červenci téhož roku. Společnost Commodity pak žalobkyni dodávala naftu od měsíce července 2013, přičemž z odůvodnění druhého napadeného rozhodnutí není zřejmé, jestli se výslech pana Pavka týkal rovněž zdanitelných plnění v této době uskutečněných. Za uvedené zdaňovací období však nebyla této společnosti vyměřena DPH, takže příslušná daňová tvrzení nebyla se svědkem při výslechu vůbec projednávána, anebo byl správce daně s jeho obsahem spokojen. Stěžovatel tak řádně neprokázal ani existenci chybějící daně, přičemž s odkazem na nekontaktnost dodavatelů se o to ve vztahu k některým zdaňovacím obdobím ani nepokusil a pouze odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[54] Pokud stěžovatel v replice v rozporu s obsahem kasační stížnosti opětovně konstatoval, že prodej nafty za cenu nižší než u společnosti Čepro je podezřelou okolností, žalobkyně v této souvislosti popsala strukturu trhu s pohonnými hmotami. Jeho reálné fungování pak v průběhu celého řízení dokládala důkazními prostředky a následně i znaleckým posudkem. Za objektivní okolnost nasvědčující případné existenci daňového podvodu přitom nelze považovat skutečnost, o níž žalobkyně vůbec nevěděla a kterou v posuzovaném případě byla rovněž cena, za níž zboží prodávaly ostatní články obchodního řetězce. Oprávněně tak vycházela z jí dlouhodobě známé obvyklé cenové politiky utvářené na různých úrovních trhu s naftou. Ostatní stěžovatelem popsané nestandardnosti přesvědčivě vyvrátila řádně vysvětlenou tehdy aktuální situací, v níž se nacházela a v níž hledala nové dodavatele nafty. S ohledem na dlouhodobou bezproblémovou spolupráci se zaměstnanci společnosti Energotrade, kteří neměli na jejím úpadku žádný podíl, pak uvěřila řádnosti celé obchodní transakce. Co se týče opatření k zamezení účasti na obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH, žalobkyně uvedla, že právě důvěra v paní Z. a pana H. ji vedla k navázání spolupráce se společnostmi Escodido a Commodity. Stěžovatel však v této souvislosti pouze konstatoval, že měla její potenciální obchodní partnery prověřit jinak. Žalobkyně proto opětovně zrekapitulovala výčet opatření, která před zahájením předmětných obchodních transakcí i v jejich průběhu realizovala. Jak ostatně správně vyhodnotil krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, předmětná opatření byla dostatečně adekvátní, či přímo nadstandardní.

[55] Ve vztahu k plněním od společnosti Energotrade žalobkyně nejprve poukázala na skutečnost, že zajištění jejího bankovního účtu bylo později zrušeno. Dále uvedla, že oprávněně věřila v nedůvodnost takového postupu Policie České republiky a finanční správy, přičemž samotné zajištění peněžních prostředků společnosti nevedlo k neuhrazení daně. Společnost Energotrade se totiž dostala do úpadku, v důsledku čehož je zřejmá absence jejího podvodného úmyslu. Realizace daňového podvodu tak nebyla ani fakticky možná z důvodu zajištění bankovního účtu předmětné společnosti, přičemž neodvedením DPH se ani nikdo neobohatil. Žalobkyně doplnila, že úhradou plateb za dodávky nafty přímo na bankovní účet rafinerie sledovala zajištění dodávek zboží pro její podnikatelskou činnost. Uvedeného by pak nemohla dosáhnout opětovným zasláním peněžních prostředků na již zajištěný účet jejího dodavatele. Úkolem výrobce nafty pak bylo část úhrady odpovídající provizi za uskutečnění dodávky zaslat zpět společnosti Energotrade, z čehož žalobkyně nemohla automaticky předpokládat, že její dodavatel neodvede DPH. Závěrem se žalobkyně ztotožnila s krajským soudem, že jednání této společnosti bylo možné postihnout podle norem práva insolvenčního či v krajním případě trestního v oblasti insolvence. Postup správce daně a stěžovatele však byl zjevně motivován pouze snahou získat na úkor žalobkyně DPH. Stěžovateli

se pak nepodařilo ani zpochybnit závěry krajského soudu o účelnosti předloženého znaleckého posudku a s tím souvisejícího výroku o náhradě nákladů řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti

[56] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti odkázal na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, a dále na důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., podle něhož kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené *nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[57] Stěžovatel nejprve ve vztahu ke zdanitelným plněním od společnosti Energotrade uskutečněným ve zdaňovacích obdobích měsíců května a června 2013 namítl, že krajský soud opomněl či nesprávně vyhodnotil relevantní judikaturu SD EU a Nejvyššího správního soudu, podle níž je podvodem na DPH potřeba rozumět kombinaci chybějící daně a nestandardních okolností.

[58] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu SD EU týkající se zneužití práva či podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Sb. rozh.*, s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, *Sb. rozh.*, s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), dále rozsudek SD EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében keft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Judikatura SD EU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* konstatoval, že v praxi existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je vymýšlejí; ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).

[59] Z napadeného rozsudku je přitom zřejmé, že krajský soud ze zmíněné judikatury při posuzování předmětných zdanitelných plnění vycházel a že se zabýval jak otázkou samotné chybějící daně, tak stěžovatelem zjištěnými nestandardními okolnostmi. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s jeho závěrem, opakovaně akcentovaným v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, že za daňový podvod nelze označit pouze neodvedení daně některým z článků obchodního řetězce. Je však zásadní posoudit, zdali jsou v daném případě dány určité nestandardní okolnosti, a to za účelem odhalení příčinné souvislosti mezi neodvedením DPH a uplatněním nároku na odpočet této daně. Jinými slovy uvedené okolnosti mají zásadní význam pro následné posouzení otázky, jestli daňový subjekt nárokuje odpočet na DPH o neodvedení daně některým z článků obchodního řetězce věděl či alespoň mohl a měl vědět. Zároveň je však třeba zdůraznit, že je sice úkolem správce daně řádně specifikovat skutkové okolnosti, v jakých daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS), avšak není třeba prokázat, jakým způsobem

pokračování

a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61).

[60] Stěžovatel dále konstatoval, že v posuzovaném případě odhalil následující nestandardní okolnosti. Přeprodej pohonných hmot mezi články posuzovaného obchodního řetězce probíhal v krátkých časových intervalech; zboží bylo určeno pro žalobkyni již v době jeho odeslání ze skladu výrobce nafty, přičemž žalobkyně účelově zastírala okamžik skutečného nabytí jejího vlastnictví k předmětnému zboží; nezveřejnění účetních závěrek dodavateli žalobkyně; informovanost žalobkyně o nepříznivé finanční situaci jejího dodavatele; vědomost žalobkyně o neschopnosti společnosti Energotrade v důsledku obestavení jejího bankovního účtu uhradit zálohy na vlaky motorové nafty; úhrady zálohových plateb přímo na bankovní účty výrobců nafty i přes vědomost žalobkyně o neschopnosti společnosti Energotrade odvést z těchto plnění DPH. Uvedené okolnosti pak podle stěžovatele krajský soud hodnotil pouze izolovaně. Přitom zmíněné nestandardní okolnosti svědčí o tom, že neodvedení DPH nebylo způsobeno pouhým podnikatelským selháním, nýbrž v důsledku existence daňového podvodu, což řádně stěžovatel prokázal.

[61] Nejvyšší správní soud však v této souvislosti konstatuje, že krajský soud v odůvodnění rozsudku správně konstatoval, že přeprodej nafty v krátkých časových intervalech lze považovat za nestandardní či podezřelou skutečnost. Následně však při posuzování adekvátnosti opatření, která bylo možno po žalobkyni rozumně vyžadovat k zamezení její účasti na daňovém podvodu, dospěl k závěru, že prokázala zachování dostatečné míry obezřetnosti a své potenciální dodavatele si nadstandardně ověřovala.

[62] Pokud dále stěžovatel argumentoval zastíráním skutečného okamžiku nabytí vlastnictví žalobkyni k předmětnému zboží, podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, platí, že „*právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.*“ Podle zmíněné judikatury SD EU je pak posouzení uvedené otázky nezávislé na ustanoveních vnitrostátního práva. Z uvedeného tak vyplývá, že okamžik nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník není totožný s jeho fyzickým předáním nabyvateli. Dohodnou-li si tak odchylně smluvní strany obchodní transakce, k jakému okamžiku může nabyvatel se zbožím nakládat jako vlastník, nelze z takové skutečnosti automaticky dovozovat, že tímto ujednáním sledovaly zastření tohoto okamžiku. Podle výše uvedeného navíc je předmětná skutečnost správcem daně snadno zjiřitelná, a to právě k takovému okamžiku, od kdy je daňový subjekt oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník. Jinak řečeno bylo na stěžovateli, aby v souladu se závěry formulovanými v judikatuře SD EU a Nejvyššího správního soudu posoudil, ke kterému okamžiku žalobkyně v posuzovaném případě nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník, a až na základě této úvahy se zabýval případnou podezřelostí smluvních ujednání. Pokud současně stěžovatel spojoval okamžik nabytí vlastnického práva žalobkyně k předmětnému zboží, přičemž tak nesprávně učinil rovněž krajský soud v odůvodnění rozsudku, až s jeho fyzickým stočením v daňovém skladu, nepostupoval v souladu s uvedenou judikaturou.

[63] Pokud za nestandardní okolnost svědčící o existenci daňového podvodu stěžovatel považoval rovněž nezveřejnění účetní závěrky společnosti Energotrade, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak spolu obě skutečnosti souvisí. Uvedený závěr má totiž relevanci až při posuzování adekvátnosti opatření přijatých daňovým subjektem s úmyslem vyhnout se účasti na plnění zatíženém daňovým podvodem a jeho přiměřenou mírou obezřetnosti. Jinak

řečeno posouzení skutečnosti nezveřejnění účetní závěrky potenciálním dodavatelem má opodstatnění až při vyhodnocení otázky, zdali to mohlo či mělo v žalobkyni vyvolat určité podezření ohledně důvěryhodnosti společnosti Energotrade.

[64] V posuzovaném případě stěžovatel dále konstatoval, že společnosti Energotrade za zdaňovací období měsíce května 2013 vznikla vlastní daňová povinnost ve výši 49.183.264 Kč a za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 19.599.408 Kč. Uvedené částky pak odpovídají chybějící dani. Pokud zároveň krajský soud pominul skutečný účel zajištění bankovního účtu společnosti Energotrade právě v důsledku neodvedení zmíněné DPH, tj. neplnění daňových povinností předmětného daňového subjektu, nepostupoval správně. Samotné zajištění bankovního účtu totiž lze považovat za podezřelou okolnost svědčící o existenci daňového podvodu a jako takové vylučuje pouhé podnikatelské selhání. Pro daňový subjekt pak musí být minimálně „zdvíženým prstem“. Krajský soud však nesprávně dospěl k závěru, že neodvedení DPH je přímým důsledkem zajištění bankovního účtu společnosti Energotrade, nikoli naopak. Žalobkyně však za popsání situace například místo postupu podle § 109a zákona o DPH platbami přímo na bankovní účet výrobce nafty odklátila peněžní prostředky z dosahu správce daně.

[65] Nejvyšší správní soud se ve vztahu k uvedeným námitkám stěžovatele nejprve zabýval relevantními skutkovými okolnostmi případu. Žalobkyně se společností Energotrade obchodovala již před nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími, přičemž s osobami jednajícími za jejího dodavatele či s jeho zaměstnanci se osobně znala. Vzájemná obchodní spolupráce do rozhodné doby nevykazovala žádná pochybení či podezřelé okolnosti, což bylo ostatně potvrzeno při daňové kontrole správcem daně. Dne 16. 5. 2013 žalobkyně uhradila na zálohovou fakturu č. 20130256 částku 26 mil. Kč na bankovní účet společnosti Energotrade. Předmětný bankovní účet byl následně zajištěn usnesením Policie České republiky ze dne 17. 5. 2013 a následně dne 23. 5. 2013 zajišťovacím příkazem správce daně. Žalobkyně na základě dohody o způsobu úhrady záloh ze dne 20. 5. 2013 a žádosti o dočasnou změnu platebního styku ze dne 22. 5. 2013 nově zálohy na dodávky nafty uhradila přímo na bankovní účet společnosti BP. Z uvedeného plyne, že žalobkyně byla nejpozději ke zmíněným datům informována o neschopnosti společnosti Energotrade hradit jejím dodavatelům zálohy na vlaky s naftou. V době prvně zmíněné úhrady zálohy na zboží ve výši 26 mil. Kč však žalobkyně důvodně předpokládala řádné dodání zboží. Z popsání jednání žalobkyně spočívajícího v odklání peněžních prostředků z dosahu správce daně, a to v situaci, kdy o zajištění bankovního účtu dodavatele věděla, a zároveň pokračovala v obchodování s ním, pak stěžovatel dovedl, že žalobkyně věděla o existenci daňového podvodu.

[66] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posouzení výše popsaných sporných otázek je zásadní, že žalobkyně při zaslání zálohy na bankovní účet společnosti Energotrade na dodávku nafty dne 16. 5. 2013 neměla žádnou pochybnost o pokračování bezproblémové obchodní spolupráce s jejím dodavatelem a očekávala řádné dodání požadovaného zboží, resp. stěžovatel netvrdil ani neprokázal opak. V důsledku zajištění dodavatelova bankovního účtu se však žalobkyně dostala do situace, kdy sice zálohu na zboží odeslala, odpovídající cena zboží se však již neměla jak dostat do dispozice výrobce nafty. Za účelem udržení běhu těchto dodávek pak sjednala změnu platebního místa, a to přímo na bankovní účet společnosti BP s tím, že částku odpovídající provizi distributora výrobce nafty zašle zpětně na účet společnosti Energotrade. Současně žalobkyně tvrdila, že tak učinila se záměrem co nejrychlejšího navázání spolupráce s novými dodavateli. Uvedenou argumentaci přitom stěžovatel nijak nevyvrátil, nýbrž pouze dovedl, že odklání peněžních prostředků z dispozice správce daně svědčilo o její vědomosti o daňovém podvodu. Z uvedeného zároveň vyplývá, že popsání postup

pokračování

žalobkyně spočíval v reakci na zajištění bankovního účtu jejího dodavatele a nemožnost zajistit řádnou dodávku nafty.

[67] Stěžovatel však pominul skutečnost, že na zajištěný bankovní účet společnosti Energotrade žalobkyně uhradila částku ve výši 26 mil. Kč, která ostatně plně postačovala na úhradu výsledné daňové povinnosti z posuzovaných zdanitelných plnění. Pokud pak za účelem zajištění stálých dodávek nafty a odvrácení jejich výpadku s dodavatelem a výrobcem nafty uzavřela výše zmíněnou dohodu, nelze v jejím postupu spatřovat nic podvodného. V úhradě zálohových plateb přímo na účet výrobce nafty pak nelze spatřovat podezřelou okolnost, pokud se do nastalé situace žalobkyně dostala právě v důsledku zajištění bankovního účtu jejího dodavatele. V takovém případě totiž nemohly být peněžní prostředky odpovídající ceně dodávky zboží zaslány na účet rafinerie. Pokud by zároveň žalobkyně opětovně zaslala zálohu na bankovní účet společnosti Energotrade, její situace by se nijak nezměnila. Z důvodu zajištění bankovního účtu by totiž její dodavatel nebyl schopen řádně dodat zboží, a to ani v případě, kdy by předmětnou zálohovou platbu posílala žalobkyně opakovaně. Příslušná částka ceny zboží by se totiž nikdy nedostala do dispozice rafinerie. Ačkoli lze obecně souhlasit se stěžovatelem, že nejdůvěryhodnějším způsobem, jak zajistit řádnou úhradu DPH, je postup podle § 109a zákona o DPH, nelze zároveň pominout, že žalobkyně popsaným způsobem jednala s vědomím, že na zajištěný bankovní účet společnosti Energotrade zaslala zálohu ve výši 26 mil. Kč, avšak požadované zboží za ni neobdrží, a proto zálohu uhradila přímo rafinerii.

[68] Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále zdůrazňuje, že v případě, kdy žalobkyně do zmíněné dohody o úpravě platebního místa vstoupila s předpokladem či ujištěním, že peněžní prostředky náležející společnosti Energotrade odešle zpět následně sama rafinerie, což ostatně stěžovatel nijak nepopřel či nevyvrátil, nelze na takovém ujednání spatřovat nic podezřelého. Naopak se jednalo o zcela legitimní reakci žalobkyně na situaci, kdy došlo k nepředpokládanému výpadku jejího dodavatele a potenciálnímu výpadku dodávek nafty, a to v situaci, kdy žalobkyně teprve musela hledat nové dodavatele. Pokud má stěžovatel za to, že v takové situaci měla žalobkyně opakovaně zasílat na zajištěný bankovní účet další zálohové platby s nadějí, že jí bude nakonec poptávané zboží výrobcem nafty odesláno, čímž by nebyly z dosahu stěžovatele odkláněny peněžní prostředky, Nejvyšší správní soud v takovém postupu nespatřuje nic racionálního. Pokud by případně žalobkyně se společností Energotrade okamžitě ukončila obchodní spolupráci a dohodla se na dodávkách nafty přímo s rafinerií, žádné další peněžní prostředky by se do dispozice správce daně stejně nedostaly.

[69] Není totiž úkolem daňového subjektu zasílat do dispozice daňové správy dostatek peněžních prostředků potřebných na úhradu neodvedené DPH, a to zvláště v situaci, kdy značná část nesplněné daňové povinnosti takového subjektu nemá vztah k posuzovanému zdanitelnému plnění. Jinými slovy nelze žalobkyni přičítat k tíži, že společnost Energotrade neodvedla z jiných zdanitelných plnění s žalobkyní nesouvisejících DPH, čímž vznikla chybějící daň, a že na pokrytí této chybějící daně daňové správě nezaslala dostatek peněžních prostředků. Nadto je v posuzovaném případě zřejmé, že žalobkyně o celkové výši nesplněné daňové povinnosti společnosti Energotrade nemohla či nemusela ničeho vědět.

[70] Pokud stěžovatel namítl, že není jeho úkolem zjistit a prokázat důvod neodvedení daně, či skutečnost, zdali by při jiném sledu okolností společnost Energotrade daň odvedla, ani kým a jak přesně byl spáchán daňový podvod, lze s jeho tvrzením obecně souhlasit. V posuzovaném případě však stěžovatel dostatečně nepopsal, v čem spočíval daňový podvod, na němž se měla žalobkyně podílet či o něm alespoň vědět. Spočívá-li daňový podvod v situacích, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, přičemž o existenci podvodu daňový subjekt nárokuje

odpočet na DPH minimálně měl vědět, stěžovatel v posuzovaném případě nevysvětlil příčinnou souvislost mezi oběma skutečnostmi. Jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, daňový podvod nelze ztotožnit pouze s chybějící daní. Uvedené platí tím spíš, pokud žalobkyně výše popsaným jednáním reagovala na zajištění bankovního účtu jejího dodavatele, přičemž stěžovatel neprokázal, že by o neplnění daňových povinností společnosti Energotrade věděla už dříve, avšak i přes tuto skutečnost s ní obchodovala. V takovém případě Nejvyšší správní soud konstatuje, že ač se uvedený postup žalobkyně dal označit za nestandardní, je zřejmé, že v posuzovaném případě byl zapříčiněn právě zajištěním bankovního účtu jejího dodavatele. Stěžovatel pak neidentifikoval žádné jiné relevantní nestandardní okolnosti, které by svědčily o zapojení žalobkyně do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[71] Pokud krajský soud nejprve uvedl, že úhrady ceny zboží přímo k rukám rafinerie lze považovat za ekonomicky racionální chování, následně však ve vztahu k plněním od společností Commodity a Escodido tuto skutečnost považoval za silnou indicii o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, je zřejmé, že prvně uvedený závěr krajský soud uvedl pouze ve vztahu k právě popsané specifické skutkové situaci, nikoli obecně k jakémukoli obchodnímu řetězci. Jinými slovy předmětný závěr o ekonomicky racionálním chování žalobkyně platí pouze v situaci, kdy neměla jiný způsob, jak zajistit dodávky nafty z důvodu zajištění bankovního účtu jejího dodavatele. Pokud krajský soud v případě dodávek od společností Commodity a Escodido dospěl k závěru, že úhrady ceny zboží přímo na bankovní účty rafinerií lze považovat za indicii svědčící o daňovém podvodu, učinil tak ve vztahu ke zcela jiné skutkové situaci. Oba závěry se tak vzájemně nevylučují ani nejsou vnitřně rozporné.

[72] Krajský soud si neprotiřečí, ani pokud v bodě 192 odůvodnění rozsudku konstatoval, že stěžovatel neprokázal neodvedení DPH společností Energotrade i v případě nezajištění jejího bankovního účtu, o čemž by žalobkyně věděla či alespoň měla vědět, a následně v bodě 245 odůvodnění rozsudku uvedl, že závěr o existenci daňového podvodu není závislý na vědomosti daňového subjektu o něm. Obě tvrzení se totiž vztahují k jiným fázím posuzování účasti daňového subjektu na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem. V prvním případě totiž krajský soud zmínil posouzení existence daňového podvodu a následně vědomosti daňového subjektu o něm, ve druhém případě se věnoval pouze posouzení, zdali daňový podvod vůbec vznikl. Jinými slovy krajský soud obě fáze důsledně rozlišil, když konstatoval, že pokud daňový subjekt tvrdí, že o existenci daňového podvodu nevěděl, nemůže to ničeho změnit na tom, že k podvodu na DPH skutečně došlo. Ačkoli lze současně se stěžovatelem souhlasit, že úvahy krajského soudu o adekvátnosti opatření žalobkyně k zamezení její účasti na daňovém podvodu byly uvedeny nad rámec věci, neměly žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[73] Nejvyšší správní soud se dále zabýval zdanitelnými plněními od společnosti Commodity uskutečněnými ve zdaňovacím období měsíce července 2013 a od společnosti Escodido uskutečněnými ve zdaňovacím období měsíců září a října 2013.

[74] Stěžovatel nejprve namítl, že za součást daňového podvodu je třeba považovat i takové jednání jednotlivých článků obchodního řetězce, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Konkrétně v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 47, v němž uvedl závěr, že pojem „chybějící daň“ nelze chápat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků obchodního řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Z uvedeného podle stěžovatele vyplývá, že chybějící daň nelze chápat pouze tak, že by se mělo jednat o daň, která byla některým článkem v řetězci tvrzena a správcem daně stanovena, avšak zůstala neuhrazená, nýbrž i tak, že z důvodu nekontaktnosti se splnění daňové povinnosti nedalo ověřit.

pokračování

[75] Taková interpretace předmětného rozsudku je však zavádějící. Nejvyšší správní soud totiž zdůraznil, že za účelem řádného posouzení nároku daňového subjektu na odpočet DPH je nutné nejen identifikovat chybějící daň, nýbrž rovněž popsat konkrétní nestandardní okolnosti jejího neodvedení a následného uplatnění nároku na odpočet DPH. Dále dospěl k závěru, že konstatování chybějící daně je předčasné, pokud pravděpodobný daňový dlužník není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená.

[76] Dále stěžovatel poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu, podle nichž lze existenci chybějící daně založit rovněž na základě nekontaktnosti jednoho z článků obchodního řetězce. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, však platí, že „o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce nekontaktní, takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, bod 46, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, bod 36, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, body 38 a 39). V daňovém řízení tedy musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici; rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).“ Pokud stěžovatel namítl, že krajský soud vyložil závěry uvedené v předmětném rozsudku nesprávně, přičemž odkázal na bod 25 jeho odůvodnění a zvýraznil část v rozsahu „nebyla jí řádně stanovena daň“, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakým způsobem uvedená námitka souvisí s dříve citovanými závěry rozsudku. Pokud stěžovatel zvýrazněním uvedené pasáže poukazuje na skutečnost, že k odeprání nároku na odpočet DPH lze dospět rovněž na základě situace, kdy daňovému subjektu nebyla ani řádně stanovena daň, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tak dovozuje na základě zcela odlišného skutkového stavu věci.

[77] Jinak řečeno platí, že ačkoli je typickou součástí podvodů na DPH nekontaktnost některých článků obchodních řetězců, nelze odeprít nárok daňového subjektu na odpočet DPH pouze na základě neodvedení daně. Ačkoli lze souhlasit se stěžovatelem, že není jeho úkolem či v některých případech vůbec v jeho možnostech vyčíslit chybějící daň na korunu přesně z důvodu nekontaktnosti předmětného subjektu, je zároveň nutné upozornit na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází a který mimo jiné konstatoval, že „při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Současně je pak zjevně potřeba rozlišovat situace, kdy je určitý článek obchodního řetězce nekontaktní zcela, tedy nelze vůbec zjistit jeho daňovou povinnost, a to zejména v případech, kdy ani nepodá daňové přiznání či nelze dohledat osoby za něj jednající, a situace, kdy takový subjekt podal daňové přiznání, přičemž ve vztahu k bezprostředně předcházejícímu zdaňovacímu období byl proveden postup k odstranění pochybností a lze dohledat jeho tehdejší či nové jednatele.

[78] V posuzovaném případě přitom krajský soud konstatoval, že společnost Escodido podala daňová přiznání za zdaňovací období měsíců srpna, září a října 2013, přičemž za měsíc srpen byl proveden postup k odstranění pochybností. V jeho průběhu pak bylo zjištěno, že do daňového přiznání společnost zahrnula rovněž daňové doklady od nekontaktních plátců DPH, kteří nepodávají daňová přiznání. Za zdaňovací období měsíce srpna 2013 tak byla společnosti Escodido vyměřena daň ve výši 8.335.038 Kč, která nebyla z podstatné části

uhrazena. Ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím byla vyslechnuta její nová jednatelka, která o posuzovaných zdanitelných plněních nic nevěděla. Na základě uvedeného tak stěžovatel uvedl, že se nepodařilo ověřit daňová přiznání za zdaňovací období měsíců září a října 2013.

[79] Ve vztahu ke zdanitelným plněním uskutečněným společností Commodity v měsíci červenci 2013 stěžovatel ve druhém napadeném rozhodnutí uvedl, že za předmětné zdaňovací období bylo podáno daňové přiznání. Za měsíc září pak byl proveden postup k odstranění pochybností, v němž bylo rovněž zjištěno, že do daňového přiznání společnost zahrnula daňové doklady od nekontaktních plátců DPH, kteří nepodávají daňová přiznání. Jeho výsledkem pak bylo vyměření daně ve výši 9.096.444 Kč, která nebyla z podstatné části uhrazena. Na základě uvedeného stěžovatel uvedl, že se nepodařilo ověřit daňové přiznání za zdaňovací období měsíce července 2013.

[80] Obě společnosti se pak fakticky nenacházely na adresách jejich sídel, nereagovaly na výzvy k poskytnutí informací a společnost Commodity v době provádění daňové kontroly neměla žádného jednatele. Stěžovatel dále poukázal na okolnosti vzniku obou společností bezprostředně předcházející zahájení obchodování s žalobkyní, dále pak absenci zaměstnanců a pouze obecný předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku. Z uvedeného tak plyne, že společnosti Escodido a Commodity byly typu tzv. *missing trader*.

[81] Nejvyšší správní soud se však se s těmito závěry stěžovatele neztotožnil. Předně podotýká, že tehdejší jednatele obou společností paní Frolíkovou a pana Pavka v průběhu daňového řízení správce daně vyslechl, z daňových spisů však není zřejmé, zdali zjišťoval rovněž okolnosti zdanitelných plnění uskutečněných těmito společnostmi ve výše vymezených zdaňovacích obdobích. Zároveň je zřejmé, že obě společnosti mimo jiné k předmětným zdaňovacím obdobím podaly daňová přiznání, přičemž ve vztahu k některým z nich byl proveden postup k odstranění pochybností. Jak však podotkl již krajský soud, k nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím se správce daně vůbec nepokusil ověřit tvrzení v nich obsažená, nýbrž uzavřel, že na základě zjištění z postupu k odstranění pochybností a z výsledku nové jednatelky společnosti Escodido se nepodařilo daňovou povinnost ověřit. Pokud stěžovatel poukázal na okolnosti vzniku obou společností, pochyby ohledně jejich faktického sídla, absenci zaměstnanců a obecný předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku, Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak tyto okolnosti souvisí s možností ověřit uplatněná daňová tvrzení. Uvedené platí tím spíš, pokud se stěžovateli podařilo vyhledat a následně vyslechnout jednatele obou společností. Ačkoli pak poukázal na skutečnost, že společnosti nereagovaly na výzvy k poskytnutí údajů, Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že bylo úkolem správce daně sporné skutečnosti ohledně daňové povinnosti obou společností ověřit například výsledkem jejich jednatelů či právě při postupu k odstranění pochybností. Pokud pak na jeho základě správce daně dospěl k závěru o přetrvání jeho pochybností ohledně uplatněných daňových tvrzení a k závěru o povinnosti doměřit daň, nelze takový postup na rozdíl od výše popsané rezignace na ověření plnění daňových povinností označit za nedostatečný. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců července u společnosti Commodity a září a října 2013 u společnosti Escodido se však o takový postup správce daně ani nepokusil, přičemž stěžovatel pouze uzavřel, že se jedná o typické *missing trader*. Jeho tvrzení, že není jeho úkolem zjistit chybějící daň na korunu přesně, tak vzhledem k uvedenému není případné.

[82] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že stěžovatel ve vztahu k vymezeným zdaňovacím obdobím řádně neidentifikoval chybějící daň, čímž dostatečně neosvědčil, zdali společnosti Escodido a Commodity splnily své daňové povinnosti. Pochybením stěžovatele tak nebyla dostatečně zjištěna základní okolnost pro identifikaci daňového podvodu a narušení principu neutrality daně, tj. neodvedení DPH.

pokračování

[83] Ve vztahu ke zdanitelným plněním od společnosti Escodido uskutečněným ve zdaňovacím období měsíce srpna 2013 a od společnosti Commodity uskutečněným ve zdaňovacím období měsíce září 2013 stěžovatel nejprve namítl, že krajský soud neposuzoval zjištěné objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH v jejich souhrnu, nýbrž izolovaně. Zároveň nezvážil, v jakém prostředí se žalobkyně pohybuje, dále jaké jsou její obchodní zkušenosti, znalosti, kapitál, charakter a vlastnosti plnění a obchodní, platební a záruční podmínky.

[84] V rozsudku ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2 As 199/2014 - 58, Nejvyšší správní soud konstatoval, že pohonné hmoty představují vysoce rizikovou komoditu z hlediska placení DPH. Obdobně jako v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, tak Nejvyšší správní soud shledal, že vzhledem ke zvýšenému riziku podvodů v oblasti obchodování s pohonnými hmotami je třeba klást na daňové subjekty vyšší nároky ohledně posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Pokud jde o působení žalobkyně na předmětném trhu s pohonnými hmotami, Nejvyšší správní soud konstatuje, že mnohaleté zkušenosti mohou být podle zmíněného rozsudku důvodem k tomu, aby byly kladeny vyšší nároky na daňové subjekty ohledně obezřetnosti při podnikání, resp. na důkazní standard, pokud daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, která měla vylučovat jeho účast na podvodu.

[85] Se stěžovatelem lze dále souhlasit v tom, že podezřelé skutečnosti nasvědčující existenci daňového podvodu, o nichž daňový subjekt prokazatelně věděl, jsou zásadní pro posouzení adekvátní míry jeho obezřetnosti. Zároveň je však třeba zdůraznit, že daňovému subjektu nelze klást k tíži skutečnosti, které nastaly až *ex post*, tj. po uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění, a dovozovat z nich jeho nedostatečnou obezřetnost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[86] Podle stěžovatele se krajský soud nezabýval následujícími podezřelými skutečnostmi svědčícími o existenci daňového podvodu: Společnosti Escodido a Commodity neměly dostatečné materiální a personální zázemí; obě společnosti byly personálně propojeny s předchozím dodavatelem žalobkyně společností Energotrade; ustanovení rámcových smluv neodpovídala reálné praxi smluvních stran; žalobkyně jejím dodavatelům na jejich bankovní účty nehradila ani částku dostatečnou na úhradu DPH; zálohové platby pak žalobkyně zasílala přímo na bankovní účty výrobců nafty či jejich subdodavatelů, s nimiž neměla žádné smluvní vztahy.

[87] Jde-li o nedostatečné materiální a personální zázemí dodavatelů žalobkyně, lze odkázat na rozsudek SD EU, který ve věci *Mahagében* dospěl k závěru, že správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, že „*se příjemce zdanitelného plnění nenjistil, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat.*“ Nadto je třeba zdůraznit, že v posuzovaném případě není spornou skutečností, že předmětné zboží bylo žalobkyni jejími dodavateli řádně dodáno. Stěžovatelem zmiňovaná nedostatečná materiální a personální vybavenost pak má opodstatnění v případě posuzování řádného prokázání uskutečnění samotného zdanitelného plnění, což v posuzovaném případě nebylo popřeno či vyvráceno.

[88] Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že personálním propojením společností Escodido a Commodity s předchozím dodavatelem žalobkyně se krajský soud zabýval, přičemž rovněž zvážil, zdali s ohledem na úpadek společnosti Energotrade mohla uvedená skutečnost v žalobkyni vzbudit další podezření ohledně důvěryhodnosti jejích nových dodavatelů. Rovněž posoudil vliv dílčích odchylek reálné obchodní praxe žalobkyně a jejích dodavatelů od ujednání obsažených v rámcových smlouvách na dodávky nafty, přičemž řádně vysvětlil, jaké závěry z těchto odlišností vyvodil. Uvedené platí i pro námitku stěžovatele, že krajský soud nehodnotil

postup žalobkyně, kdy na bankovní účty jejích dodavatelů nezasílala ani částku postačující na úhradu odpovídající DPH. V odůvodnění jeho rozsudku totiž tuto skutečnost výslovně zmínil a s ohledem na tvrzení žalobkyně, v němž popsala následný postup výrobce nafty, který provizi z prodeje zboží zasílal zpětně jejím dodavatelům, ji nevyhodnotil jako okolnost, která by měla vzbuzovat další podezření. Krajský soud rovněž posuzoval úhrady zálohových plateb na jiné bankovní účty než dodavatelů žalobkyně, přičemž příslušné závěry stěžovatel v kasační stížnosti napadl. Na základě uvedeného tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil v jeho námitce ohledně absence posouzení některých podezřelých skutečností krajským soudem.

[89] Stěžovatel dále namítl, že žalobkyni mělo být podezřelé rovněž to, že jí samotné by se v horizontu krátkého časového úseku nepodařilo sjednat nové smlouvy přímo s výrobcí nafty, avšak nově vzniklým společnostem Escodido a Commodity se to podařilo. Uvedené platí tím spíše, pokud byl úpadek předchozího dodavatele žalobkyně překvapivý. Krajský soud však podle stěžovatele následně v rozporu s jeho dřívějšími závěry konstatoval, že si tito noví dodavatelé mohli uzavření smluv s výrobcí nafty již předjednat. Ačkoli lze z pouhé skutečnosti, že obě společnosti vznikly až v průběhu měsíce března 2013, přičemž obchodování s žalobkyní zahájily již v měsíci červenci 2013, vyvodit, že tvrzení žalobkyně o zdlohavosti sjednávání nových smluv s výrobcí nafty bylo značně oslabeno, je nutno zvážit všechny skutkové okolnosti posuzované situace.

[90] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že žalobkyně opakovaně poukazovala na skutečnost, podle níž u jejího předchozího dodavatele společnosti Energotrade působili rovněž paní Z. a pan H., na základě jejichž doporučení následně navázala spolupráci s nově vzniklými dodavateli společnostmi Escodido a Commodity. Ačkoli lze dále přisvědčit stěžovateli, že zajištění bankovního účtu společnosti Energotrade muselo být překvapivé, nevyklučuje tato skutečnost automaticky možnost, že například právě s ohledem na tehdejší situaci společnosti Energotrade mohli paní Z. a pan H. předmětné smlouvy předjednat již v době, kdy ještě společnost Energotrade fungovala. Zároveň je zřejmé, že ve zdaňovacích obdobích měsíců července až října 2013 bylo žalobkyni zboží dodáváno od společnosti Sloznaft, s níž společnost Energotrade obchodovala již ve zdaňovacím období měsíce června 2013. V posuzovaném případě tak nelze vyloučit, že ze stejného důvodu jako žalobkyně mohla dát na doporučení pana H., což stěžovatel nijak nepopřel či přesvědčivě nevyvrátil, rovněž zmíněná rafinerie. Uvedené skutečnosti však stěžovatel vůbec nezvážil a jen poukazoval na překvapivost zajištění bankovního účtu společnosti Energotrade. Pokud však sám stěžovatel opakovaně zdůrazňuje nutnost posouzení všech skutkových okolností případu v jejich souhrnu, je zřejmé, že v souvislosti s posouzením popsané sporné skutečnosti tak neučinil.

[91] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že krajský soud řádně nevyhodnotil, že zřejmě na základě nejsilnějšího postavení rafinerie v předmětných obchodních řetězcích žalobkyně hradila zálohy na dodávky nafty přímo na bankovní účty výrobců nafty, a to v situaci, kdy zbývající část platby jejím dodavatelům nemohla postačit ani na úhradu DPH. Zároveň bez bližšího zdůvodnění uvěřil tvrzení žalobkyně, že tak činila s předpokladem zpětné distribuce peněžních prostředků náležejících jejím dodavatelům zpět do obchodního řetězce, a tím i jejím dodavatelům.

[92] Předně Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že k rozložení důkazního břemene ohledně otázky, zda daňový subjekt věděl či mohl a měl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, se vyjádřil již v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 35, v němž konstatoval, že *„jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází.*

pokračování

Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“ Prokáže-li přitom správce daně, že „daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stížena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04,6 body 32 a 33 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Bylo proto na stěžovateli, aby prokázal, že popsaná skutečnost svědčila o vědomosti žalobkyně o existenci daňového podvodu či že o ní alespoň měla vědět. Stěžovatel však pouze krajskému soudu vytkl, že uvěřil tvrzením žalobkyně, která dostatečně neprokázala. Vzhledem k výše uvedenému je však zřejmé, že v případě, kdy leží daňové břemeno na stěžovateli, přičemž žalobkyně předestřela objektivně možný sled událostí zpochybňujících zjištění stěžovatele, bylo právě na něm, aby skutkovou verzi žalobkyně vyvrátil. Bez povšimnutí nelze ponechat ani skutečnost, že žalobkyně opakovaně v daňovém i soudním řízení poukazovala na ujednání rámcových smluv uzavřených se společnostmi Escodido a Commodity, z nichž vyplývá, že za účelem vypravení vlaků nafty bylo nutné uhradit přímo na bankovní účet rafinerie zálohu za předmětné zboží. Uvedenou skutečnost však stěžovatel ponechal zcela bez povšimnutí. Pokud stěžovatel poukázal na údajný rozpor závěrů krajského soudu ve věci neodůvodněné změny platebního místa v případě plnění od společnosti Energotrade a plnění od společností Escodido a Commodity, Nejvyšší správní soud konstatuje, že touto skutečností se již v odůvodnění tohoto rozsudku zabýval. Na základě výše uvedeného tak nelze bez dalšího souhlasit se stěžovatelem, že pouhá okolnost, podle níž žalobkyně bez odpovídajícího smluvního vztahu zaslala na bankovní účty výrobců nafty částky ve výši několika milionů korun, je sama o sobě silnou indicií svědčící o podvodu na DPH.

[93] Podle stěžovatele dále nebylo možné nově vzniklou obchodní spolupráci se společnostmi Escodido a Commodity považovat za ustálené vztahy, v nichž běžně v obchodní praxi dochází k odchylkám od smluvních ujednání, přičemž zdůraznil, že předmětné odlišnosti byly přítomny u většiny případů dodávek. Nejvyššímu správnímu soudu však v této souvislosti není zřejmé, jak uvedené tvrzení svědčí o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Uvedené platí tím spíš, pokud žalobkyně opakovaně poukazovala na její osobní známost se zaměstnanci společnosti Energotrade a jejich doporučení uzavřít s nimi na základě předchozí bezproblémové spolupráce nové smlouvy. Pokud stěžovatel namítl, že pan H. byl ve společnosti Energotrade poradcem generálního ředitele, a proto měl pravděpodobně značné povědomí o probíhajících obchodech, v důsledku čehož mělo žalobkyni vzhledem k úpadku předmětné společnosti vzniknout podezření o důvěryhodnosti potenciálních nových dodavatelů, Nejvyšší správní soud uvádí, že sám stěžovatel zde formuluje své závěry pouze na základě určité pravděpodobnosti, což sám vytykal krajskému soudu. Jinak však tvrzení žalobkyně, že předmětné osoby neměly žádný vliv na vzniklý úpadek společnosti Energotrade, nevyvrátil. Pokud jde o námitku stěžovatele, že pan H. neměl oprávnění nabídnout žalobkyni spolupráci s nově vznikajícími dodavateli, Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, v němž uvedl, že „nelze totiž považovat za a priori abnormální a vypovídající o neobezřetnosti daňového subjektu, pokud naváže spolupráci s určitým dodavatelem prostřednictvím jeho zaměstnance, kterého osobně zná na základě dřívější spolupráce.“

[94] Rovněž námitka stěžovatele, že za podezřelou je nutno považovat i dohodu o postoupení pohledávky v hodnotě 32.065.932,20 Kč za cenu 11,5 mil. Kč, což je třetina její původní ceny, je nedůvodná. Nejvyšší správní soud totiž konstatuje, že předmětnou okolností se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku řádně zabýval, přičemž stěžovatel konkrétně neuvedl, v čem jeho závěry považuje za nesprávné.

[95] Namítl-li stěžovatel, že společnost Commodity byla pouze formálně založenou společností již v době zahájení spolupráce se žalobkyní, Nejvyšší správní soud opětovně poukazuje na osobní známost žalobkyně s osobami původně působícími u společnosti Energotrade a na výslovné doporučení pana H., s nímž měla zcela konkrétní zkušenosti. Argument absencí veřejné prezentace tak ve světle uvedené skutečnosti nemá žádnou relevanci. Případnou nedostatečnou materiální a personální vybaveností se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, v němž uvedl, že „*používání virtuálních sídel je v obchodním styku známým jevem, který sám o sobě podezření budít nemusí, není-li spojen s dalšími indiciemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51; ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31; či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47).*“ Žalobkyně nadto tvrdila, že minimálně se zástupci společnosti Commodity se sešla osobně v jejich kancelářích, což však stěžovatel nijak nepopřel ani přesvědčivě nevyvrátil, nýbrž pouze na základě skutečnosti, že při daňové kontrole na adrese jejího sídla předmětnou společnost nedohledal, dospěl k závěru o nedohledatelnosti jejího faktického sídla pravděpodobně i při obchodní spolupráci se žalobkyní.

[96] V další části kasační stížnosti se stěžovatel věnoval ceně, za niž žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů naftu. V průběhu daňové kontroly totiž zjistil, že žalobkyně zboží od společností Escodido a Commodity kupovala za nižší ceny, než za jaké je v rámci téhož obchodního řetězce prodávala rafinerie Slovnaft jejímu odběrateli a kromě dvou případů za cenu nižší, než jej prodávala společnost Cortina jejímu odběrateli. Stěžovatel proto namítl, že dodavatelé žalobkyně byli schopni dlouhodobě dodávat naftu za nižší cenu, než za jakou ji prodával sám výrobce nafty, což označil za nestandardní skutečnost. Doplnil, že v měsíci srpnu 2013 nakoupila žalobkyně od společnosti Escodido motorovou naftu za cenu 15,55 Kč/litr, zatímco od společnosti BP za cenu 15,92 Kč či 26,26 Kč/litr. Naftu s biosložkou do 7 % pak ve stejném měsíci žalobkyně od společnosti Escodido koupila za 16,48 Kč/litr, zatímco od společnosti BP za 16,63 Kč či 17,16 Kč/litr. Uvedené ceny pak stěžovatel porovnal ve vztahu k plnění od společnosti Escodido uskutečněnému dne 12. 8. 2013 a k plněním od společnosti BP uskutečněným dne 9. 8. 2013 a dne 14. 8. 2013.

[97] V této souvislosti Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že za účelem posouzení případné vědomosti žalobkyně o neadekvátně nízké ceně, za niž nakupovala od svých dodavatelů naftu, je rozhodné, zdali věděla či vůbec mohla vědět, za jaké ceny naftu nakupovaly články obchodního řetězce před ní. Jak sama totiž konstatovala, což ostatně stěžovatel nijak nevyvrátil, v obchodním styku není běžné sdělovat, za jaké ceny bylo zboží zakoupeno a přeprodáváno jednotlivými články obchodního řetězce. Se stěžovatelem lze tak sice souhlasit, že prodej nafty dodavateli žalobkyně za nižší ceny, než za které bylo předmětné zboží distribuováno v obchodním řetězci před nimi, by bylo nutné považovat za silnou indicii svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Stěžovatel však ve vztahu k předmětným posuzovaným zdanitelným plněním neprokázal, zdali žalobkyně vůbec znala všechny články zmíněných obchodních řetězců, případně jestli měla povědomí o cenách, za něž se v nich nafta přeprodávala.

[98] Pro posouzení adekvátnosti cen, za něž žalobkyně nakupovala od svých dodavatelů naftu, je tak zásadní žalobkyní zjistitelná cena, za niž bylo předmětné zboží v rozhodné době obchodováno na komoditní burze. V souvislosti s porovnáním nákupních cen zboží zakoupeného od společnosti Escodido a od společnosti BP pak Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že v případě posuzovaných zdanitelných plnění uskutečněných ve zdaňovacích obdobích měsíců července až října 2013 byla nafta nakupována od rafinerie Slovnaft, nikoli od společnosti BP. Ačkoli lze obecně pochopit snahu stěžovatele srovnat prodejní ceny nafty jednotlivých výrobců za účelem ověření jejich přiměřenosti, nejsou-li tyto ceny srovnávány

pokračování

rovněž s cenou, za niž bylo v rozhodné době předmětné zboží obchodováno na komoditní burze, kterou mohla znát i žalobkyně, nelze z takového hodnocení cen vycházet. Jinými slovy není z něj zřejmé, proč stěžovatel vycházel z konkrétní výše ceny pouze jednoho výrobce nafty, aniž by zároveň provedl srovnání s cenami nafty na komoditní burze. Ačkoli lze uvést, že pokud by žalobkyně v odpovídajícím časovém období nakupovala od dvou různých dodavatelů nafty zboží za zcela odlišnou cenu, což by mohlo vyvolat podezření o přiměřenosti těchto cen, je takový údaj bezpředmětný, pokud není srovnán s určitou objektivní a veřejně zjistitelnou hodnotou. Uvedené srovnání však stěžovatel vůbec neprovedl, přičemž nelze ponechat bez povšimnutí, že cenová ujednání v rámcových smlouvách uzavřených žalobkyní se společnostmi Escodido a Commodity byly sjednány s ohledem na ceníky společnosti Čepro, cenová ujednání v rámcových smlouvách se společností BP ze dne 17. 12. 2011 a 21. 6. 2013 pak vycházela z cen nafty na komoditní burze. Rovněž ceníky společnosti Čepro již krajský soud neuznal jako směrodatný údaj svědčící o případné nepřiměřenosti cen, za něž žalobkyně nakupovala naftu od jejích dodavatelů.

[99] Namítl-li stěžovatel, že již v bodě 75 odůvodnění druhého napadeného rozhodnutí odkázal na nestandardnost cen, za něž žalobkyně nakupovala od jejích dodavatelů naftu, která jí musela být zřejmá s ohledem na burzovní ceny, je zřejmé, že v uvedeném bodě odůvodnění stěžovatel neuvedl nic konkrétního. Pouze zde odkázal na zdroj, z něhož lze burzovní ceny nafty zjistit, následně však porovnával pouze ceny, za něž bylo zboží koupeno od výrobce nafty a následně přeprodáno v obchodním řetězci. Nijak tak nevyhodnotil, jestli burzovní ceny odpovídaly cenám, za něž následně žalobkyně nakoupila naftu od svých dodavatelů. Uvedené zcela konkrétní srovnání pak do řízení vnesla až žalobkyně v předloženém znaleckém posudku. Vzhledem k uvedenému nemá stěžovatelem zmíněný příklad plnění od společnosti Escodido uskutečněného dne 12. 8. 2013 pro posouzení přiměřenosti cen žádnou relevanci. Stěžovatel totiž v uvedeném příkladu srovnával ceny společnosti Čepro se společnostmi Escodido a BP, aniž by zároveň vyhodnotil výše popsané skutečnosti rozhodné pro řádné vyhodnocení sporné otázky. Nadto stěžovatelem uvedený příklad prokazuje spíše odchylky cenových smluvních ujednání žalobkyně se společností Escodido od reálných cen, za něž žalobkyně nakupovala od tohoto dodavatele naftu, než jejich obecnou přiměřenost.

[100] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že stěžovatel neprokázal nestandardnost cen, za něž žalobkyně od jejích dodavatelů nakupovala v předmětných zdaňovacích obdobích naftu, přičemž uvedená skutečnost ani nemohla být indicií vzbuzující podezření o možné existenci podvodu na DPH.

[101] Stěžovatel dále namítl, že žalobkyně nepostupovala dostatečně obezřetně, pokud nerealizovala veškerá opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, a to za účelem vyloučení její účasti na daňovém podvodu. Konkrétně nesplnila ani svou povinnost zjistit, jak dlouho společnosti Escodido a Commodity působí na relevantním trhu, kdo za ně jedná a jaké to pro ni bude mít důsledky.

[102] V této souvislosti Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že žalobkyně navázala obchodní spolupráci s předmětnými společnostmi na základě doporučení pana H., s nímž se osobně znala a z předchozí spolupráce s ním měla dobré zkušenosti. Uvedené tvrzení stěžovatel nevyvrátil a jen odkázal na původní pozici pana H. ve společnosti Energotrade. V takové situaci pak není jasné, z jakého důvodu měla žalobkyně posuzovat délku působení obou společností na trhu. Pokud totiž o jejich nedávném vzniku věděla právě od pana H., s jehož prací měla osobní zkušenosti, není zřejmé, jak měla uvedená skutečnost působit podezřele. Postup navržený stěžovatelem spočívající v provedení výběrového řízení s posouzením cenových nabídek pak již neměl vzhledem k výše uvedenému opodstatnění.

[103] Nedůvodné jsou rovněž námitky stěžovatele, že žalobkyně nemohla kontrolou v obchodním rejstříku ničeho zjistit, pokud obě společnosti nově vznikly až v březnu 2013. Jestliže totiž obchodní spolupráci s žalobkyní společnosti Escodido a Commodity navázaly až v měsíci červenci, není zřejmé, proč si žalobkyně nemohla údaje v obchodním rejstříku ověřit. Dále lze souhlasit s tvrzením stěžovatele, podle něhož dotazováním u nepříslušného správce daně nemohl zaměstnanec žalobkyně dříve se zabývající kriminalitou v oblasti lehkých topných olejů také s ohledem na povinnost mlčenlivosti ničeho zjistit. Je však nutno zdůraznit, že samotné zaměstnání osoby za účelem prověřování potenciálních dodavatelů ve veřejně dostupných evidencích či jinými myslitelnými způsoby bylo nadstandardním opatřením realizovaným za účelem zamezení žalobkyni v její účasti na plnění zatíženém daňovým podvodem.

[104] Pokud pak s ohledem na vyjmenovaná opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu žalobkyni nevznikla žádná relevantní pochybnost o důvěryhodnosti jejích dodavatelů zvyšující její míru podezření, nelze jí vytýkat, že nezajistila daň podle § 109a zákona o DPH. V opačném případě by bylo možné tuto skutečnost vytýkat každému daňovému subjektu, který tak neučinil. Žalobkyni pak nelze vytýkat, že součástí popsanych opatření bylo rovněž prověření řádného zveřejnění bankovních účtů jejích dodavatelů.

[105] Lze tedy konstatovat, že výroky I. a II. napadeného rozsudku, kterými krajský soud zrušil obě rozhodnutí stěžovatele, jsou přezkoumatelné a zákonné, v důsledku čehož v tomto směru nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[106] Stěžovatel ve vztahu k výroku III. rozsudku krajského soudu, kterým přiznal žalobkyni náhradu nákladů žalobního řízení v celkové výši 294.162 Kč, jejíž součástí byla částka 258.638 Kč odpovídající (zaokrouhleně) jedné polovině nákladů vynaložených na pořízení ústavního znaleckého posudku v prokázané výši 517.275 Kč, namítl, že předmětný znalecký posudek nelze pokládat za účelně vynaložený náklad. Jako takový totiž nepřispěl k prokázání všech sporných skutečností o adekvátnosti cen, za něž žalobkyně nakupovala naftu. Dále z něj nadbytečně vyplynuly rovněž správcem daně již zjištěné skutečnosti a jeho závěry zcela nevyvrátily právní názor stěžovatele.

[107] Uvedené námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Jak již uvedl krajský soud, právě údaje uvedené ve znaleckém posudku přispěly k posouzení přiměřenosti cen, za něž žalobkyně nakupovala naftu od jejích dodavatelů, a vyvrátily hypotézu stěžovatele, že s ohledem na tyto skutečnosti věděla či mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Z předmětného důkazu pak krajský soud vycházel a jeho závěry vysvětlil v odůvodnění rozsudku.

[108] Rovněž rozsah předmětného znaleckého posudku podle stěžovatele neodpovídal nyní posuzovaným sporným právním otázkám, jelikož se věnoval i pro danou věc nepodstatným skutečnostem, jako například srovnání smluvních ustanovení jednotlivých rámcových smluv. Jeho povahu pak stěžovatel vyhodnotil jako jen neodbornou, jelikož se skládal z poměrně pracných, avšak jednoduchých matematických operací, což ostatně potvrdil sám krajský soud. K jeho zpracování ani nebylo třeba žádných rozsáhlých šetření, poskytla-li většinu podkladů sama žalobkyně.

[109] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že ačkoli předmětem posuzování v projednávané věci nebyla přímo jednotlivá smluvní ujednání rámcových smluv s dodavatelé žalobkyně či jejími subdodavatelé, je zřejmé, že sám stěžovatel v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí i v kasační stížnosti konkrétní smluvní a zejména cenová ujednání srovnával. Proto nelze vytknout žalobkyni, že součástí znaleckého posudku bylo i vyhodnocení obdobné otázky. Rovněž nelze souhlasit se stěžovatelem, že ke zpracování znaleckého posudku nebylo potřeba rozsáhlých šetření, je-li zároveň z jeho obsahu zřejmé, že se věnoval komplexnímu

pokračování

porovnání cen nafty obchodované jednotlivými články posuzovaných obchodních řetězců i na komoditní burze. Navíc není zřejmé, z čeho konkrétně absenci potřeby rozsáhlých šetření stěžovatel dovozuje. Nejvyšší správní soud rovněž odmítl stěžovatelovo tvrzení, že znalecký posudek spočíval pouze v neodborné a pracné činnosti, což osvědčil sám krajský soud. Uvedený závěr totiž krajský soud vyjádřil pouze ve vztahu ke konkrétní matematické operaci, kterou přepočítal tehdy aktuální ceny nafty ve vztahu k rozhodnému období a které byly ve znaleckém posudku uvedeny nepřesně.

[110] Nejvyšší správní soud se však neztotožnil s krajským soudem ohledně výše přiznané náhrady žalobkyně za předmětný znalecký posudek. Krajský soud se v této souvislosti vymežil proti závěrům uvedeným v komentáři k soudnímu řádu správnímu, podle něhož „*hotové výdaje účastníka vynaložené na pořízení znaleckého posudku jsou účelně vynaložené pouze do výše, která odpovídá výši znalečného, které by znalci za podání tohoto znaleckého posudku přiznal soud, pakliže by byl znalec ustanoven soudem*“ (viz KÜHN, Z., KOCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 1104 s.). V této souvislosti konstatoval, že účastník řízení nemá garantovanou možnost pořídit si znalecký posudek za regulovanou cenu a ani nemůže správní orgán či soud přinutit k jeho zadání. Nejvyšší soud však již v rozsudku ze dne 16. 5. 2017, č. j. 30 Cdo 3414/2016, ve vztahu k účelnosti nákladů za znalecký posudek uvedl, že „*náklady na znalecký posudek předložený účastníkem řízení lze považovat za účelně vynaložené ve smyslu § 31 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb. pouze v rozsahu částky, která by se významně nelišila od znalečného, jež by stát v pozici zadavatele znaleckého posudku uhradil na základě procesního předpisu.*“ Uvedený závěr pak odpovídá názoru autorů výše zmíněné odborné literatury i názoru Nejvyššího správního soudu v nyní posuzované věci. Pokud současně krajský soud odkázal na nemožnost účastníka řízení pořídit znalecký posudek za regulovanou cenu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pravidelně také výše smluvní odměny za advokátní služby neodpovídá náhradě nákladů přiznávané na základě vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, správními soudy v řízeních vedených podle soudního řádu správního za zastupování účastníka řízení advokátem. Jinými slovy správní soudy v uvedených řízeních účastníkům řízení přiznávají náhradu nákladů pouze ve výši stanovené právním předpisem.

[111] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že při určení výše náhrady nákladů žalobkyně za předložený znalecký posudek byl krajský soud vázán příslušným právním předpisem o způsobu výpočtu znalečného, a to do výše odpovídající výši znalečného, kterou by znaleckému ústavu za podání znaleckého posudku přiznal soud, pakliže by jeho vypracování nařídil.

[112] Lze tedy konstatovat, že ohledně výroku III. o nákladech žalobního řízení krajský soud pochybil při stanovení výše náhrady, kterou měl procesně neúspěšný stěžovatel zaplatit úspěšné žalobkyni. Tento výrok je proto nutné považovat za nezákonný a ve vztahu k němu byl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[113] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost proti výrokům I. a II. napadeného rozsudku není důvodná, a proto ji v tomto rozsahu podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Naopak kasační stížnost ve vztahu k výroku III. napadeného rozsudku shledal důvodnou, a proto jej podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a v tomto rozsahu věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm se tedy krajský soud bude znovu zabývat jen náklady žalobního řízení, přičemž v tomto směru bude podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku ve vztahu k výroku III. napadeného rozsudku.

[114] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť v tomto řízení měli jen částečný (poloviční) úspěch, a to žalobkyně ohledně výroků o zrušení žalobou napadených rozhodnutí, které však ve skutečnosti představují jedinou výrokovou část rozsudku krajského soudu ohledně merita věci, a stěžovatel ve vztahu k výroku o nákladech žalobního řízení (§ 60 odst. 1 věta druhá za použití § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. února 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu