



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **MARWEL, s. r. o.**, se sídlem Zářičí 121, zast. Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2021, č. j. 62 Af 61/2019 - 65,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti shora citovanému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2019, č. j. 24931/19/5300-21444-711492. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil tyto dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“):

- ze dne 25. 1. 2018, č. j. 122924/18/3304-50522-704171, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 952 846 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 190 569 Kč,
- ze dne 25. 1. 2018, č. j. 123072/18/3304-50522-704171, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH za zdaňovací období září 2012 ve výši 465 357 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 93 071 Kč.

[2] Daňové orgány přistoupily k doměření daně, neboť na základě daňové kontroly dospěly k závěru, že byly stěžovatelčiny obchody zatíženy daňovým podvodem, o kterém věděla nebo

přínejmenším vědět měla. Daňový podvod spočíval v postupném prodeji řepkového oleje v řetězci Square Consultatio s.r.o. → Food Investment s.r.o. → stěžovatelka → VIA-REK, spol. s r.o., přičemž Square Consultatio ani Food Investment nepodaly za příslušné zdaňovací období daňové přiznání a DPH neuhradily a další články řetězce uplatňovaly nárok na odpočet daně. Společnost Square Consultatio odebírala od polského dodavatele (SPRZEDAŻ PALIV Piotr Owczarek) řepkový olej, který byl doručován společností TRANSPORTADR OWCZAREK Spółka z o.o. přímo společnosti VIA-REK.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. Namítala, že správce daně založil naprostou většinu svých skutkových zjištění na rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 9. 2016, č. j. 4 To 35/2016 - 18972, aniž by prováděl vlastní dokazování. Dále namítala, že v řízení o odvolání žalovaný provedl „anonymizaci“ některých podkladů rozhodnutí, přičemž v důsledku toho se nemohla seznámit s důkazy v rozsahu, v jakém byly v řízení použity. Zejména po této „anonymizaci“ nebylo zřejmé, jaká částka byla zajištěna u společnosti Square Consultatio a použita na uhrazení daně, a nelze tedy zjistit, zda existuje chybějící daň a v jaké výši. Žalovaný též postupoval nezákonně, pokud nezjistil, s jakým výsledkem byla hodnocena daňová kontrola společnosti VIA-REK, neboť její případ je skutkově podobný a obě daňové kontroly tak měly mít obdobný výsledek. Stěžovatelka též zpochybnila správnost a relevanci několika dílčích zjištění, které podle daňových orgánů svědčily o tom, že o daňovém podvodu věděla nebo vědět měla. Daňové orgány rovněž pochybily, pokud dospěly k závěru, že stěžovatelka nepřijala nezbytná opatření, aby se vyhnula účasti na podvodu na DPH. Odkázala na výslechy svědků – konkrétně S. K. (bývalé externí účetní), Ing. T. K. (poskytujícího ekonomické a právní konzultace) a Ing. I. P. (bývalé ředitelky společnosti VIA-REK), ze kterých měla vyplývat obezřetnost stěžovatelky (resp. jejího tehdejšího jednatele Zdeňka Mahslona).

[4] Krajský soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V první řadě se zabýval otázkou existence daňového podvodu. Zdůraznil, že společnosti Square Consultatio a FOOD Investment coby první dva články řetězce nepodaly daňové přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 a DPH neodvedly. Chybějící daň tak byla identifikována a nelze tvrdit, že nedošlo k narušení daňové neutrality proto, že část daně byla u Square Consultatio správcem daně zajištěna.

[5] Společnosti Square Consultatio a FOOD Investment před rokem 2012 nikdy s řepkovým olejem neobchodovaly a ani neměly personální ani materiální zabezpečení pro obchod s touto komoditou (neměly ani žádnou provozovnu). Obě společnosti měly zapsaného jednatele, který na tyto obchody neměl vliv a poskytl plnou moc jiné osobě (Square Consultatio zastupoval Ing. J. P. a FOOD Investment zastupoval R. F.). Tyto společnosti za dobu své existence nepodaly žádnou účetní závěrku. Společnost FOOD Investment navíc sídlila na adrese společně s 500 dalšími subjekty. Tato společnost byla jediným stěžovatelčím dodavatelem řepkového oleje a společnost VIA-REK byla jediným odběratelem této komodity. Stěžovatelka nikdy předtím s řepkovým olejem neobchodovala, předmětem jejího podnikání byly výroba a prodej betonářského zboží, rovněž neměla žádné vybavení pro kontrolu kvality a kvantity řepkového oleje. Stěžovatelka si den před uskutečněním první platby zřídila účet určený výhradně pro tyto obchody.

[6] Zboží bylo přepravováno přímo ke společnosti VIA-REK a ostatní články obchodního řetězce se neúčastnily nakládky ani vykládky, nekontrolovaly kvalitu nebo množství zboží. Po dodání zboží společnost VIA-REK vystavila vážní listky s údaji o kvalitě a hmotnosti dodaného zboží a teprve poté o dodání informovala stěžovatelku, která následně zaslala fakturu

pokračování

a případně dodací list. Faktury pak byly vydány všemi články řetězce ve stejný den s dobou splatnosti činící zpravidla jeden den. K platbám docházelo v řetězci pozpátku: prvně zaplatila za zboží společnost VIA-REK stěžovatelce, která následně učinila platbu ve prospěch společnosti FOOD Investment atd. Marže stěžovatelky byla zcela minimální – činila pouze osm haléřů na kilogram oleje. Obchody mezi FOOD Investment a stěžovatelkou navíc probíhaly v rozporu s uzavřenými smlouvami: podle rámcové smlouvy měly být dílčí objednávky potvrzovány písemně, což nebylo doloženo, a stěžovatelka v rozporu se smlouvou neuchovávala vzorek zboží pro potřeby testování.

[7] Podle krajského soudu všechny výše vyčtené okolnosti ve svém souhrnu indikovaly, že k neodvedení DPH došlo v důsledku podvodného jednání. Bylo tedy nasnadě se dále zabývat otázkou, zda stěžovatelka věděla či měla vědět o tomto podvodu, popř. zda přijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zamezila.

[8] Krajský soud souhlasil s žalovaným, že byla identifikována celá řada okolností, které svědčily o tom, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět, že jsou obchodní transakce zatíženy daňovým podvodem. Zdeněk Mahslon jakožto tehdejší jednatel stěžovatelky dojednal obchody s R. F., který nebyl jednatelem společnosti FOOD Investment a který nabídl spolupráci proto, že VIA-REK nechtěla s FOOD Investment obchodovat kvůli tomu, že se jednalo o nedávno založenou společnost. Stěžovatelka si tedy byla vědoma skutečnosti, že její rolí v řetězci je prostá přefakturace plnění pro VIA-REK a jejím úkolem je zastřít, že zboží pochází od FOOD Investment. Společnost FOOD Investment ostatně vykazovala několik podezřelých znaků (fiktivní sídlo, absence provozovny apod.) Obezřetnost stěžovatelky měla též vzbudit skutečnost, že FOOD Investment neměla internetové stránky a nezveřejňovala účetní závěrky. V průběhu obchodování s řepkovým olejem se navíc dozvěděla, že prvotním odběratelem je společnost Square Consultatio, tedy společnost, která obdobně jako FOOD Investment vykazovala řadu podezřelých znaků.

[9] Další podstatnou skutečností byla nízká marže stěžovatelky (v srpnu 2012 měla marži ve výši 0,43 %) ve spojení s rizikem spočívajícím v tom, že pouze vyčkávala na informaci odběratele o tom, jaké množství oleje a v jaké kvalitě k němu bylo dovezeno; stěžovatelku přitom tížila odpovědnost za vady vůči společnosti VIA-REK. Stěžovatelka sice tvrdila, že její hlavní motivací bylo navýšení hodnocení bonity u České spořitelny, jak však upozornil žalovaný, účet si za účelem obchodování s řepkovým olejem založila u Komerční banky, a tedy nikoliv u subjektu, který měl stěžovatelku dle jejích slov „běžně úvěrovat“. Stěžovatelka k jiným platbám tento účet nepoužívala, což nasvědčuje tomu, že se snažila obchodování s řepkovým olejem oddělit od své běžné obchodní činnosti.

[10] Dalším indikátorem, že stěžovatelka přinejmenším měla vědět, že se účastní daňového podvodu, je nedodržování podmínek písemných smluv, jak již bylo popsáno výše.

[11] Co se týče dostatečnosti přijatých opatření k vyhnutí se účasti na daňovém podvodu, krajský soud konstatoval, že přijetí kontrolního mechanismu nelze dovozovat z toho, že Zdeněk Mahslon znal R. F. a že dřívější obchody s ním probíhaly bez problémů. Stěžovatelka totiž zároveň ignorovala, že VIA-REK jakožto společnost s dlouholetými zkušenostmi na trhu s řepkovým olejem spolupráci s ním, resp. s FOOD Investment, odmítla. Ani z konzultací jednatele stěžovatelky se S. K. a s Ing. T. K. nelze dovozovat dobrou víru, že se nezúčastní daňového podvodu. Z výslechu těchto osob vyplynulo, že bylo stěžovatelce doporučeno obchodování zahájit, současně ale byla upozorněna na riziko neodvedení DPH dodavatelem a z výpovědi neplyne, že by stěžovatelka konzultovala skutečnosti svědčící o zapojení do podvodu na DPH ani přijetí jakýchkoliv opatření v reakci na nestandardnost obchodování s FOOD Investment.

[12] Krajský soud dále nedal za pravdu stěžovatelčinu tvrzení, že jediným zdrojem informací správce daně bylo rozhodnutí žalovaného ve věci dodavatele stěžovatelky. Nic takového z rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole neplyne – správce daně prováděl dokazování listinnými důkazy i výslechy svědků a prostřednictvím dožádání. Vzhledem k tomu, že správce daně prováděl vlastní dokazování, neshledal krajský soud ani žádnou vadu v tom, že správce daně odkázal rovněž na rozsudek Krajského soudu v Brně – pobočky ve Zlíně ze dne 2. 5. 2016, č. j. 61 T 2/2015 - 18663, a výše citovaný rozsudek č. j. 4 To 35/2016 - 18972 v tom směru, že byly v trestních věcech identifikovány shodně řetězce společností obchodujících s řepkovým olejem, jaké identifikoval správce daně.

[13] K „anonymizovaným“ dožádaným odpovědím příslušných správců daně ohledně daňových kontrol společností Square Consultatio a FOOD Investment krajský soud uvedl, že i z jejich čitelného obsahu je zřejmé, že existuje chybějící daň navzdory tomu, že byla zčásti zajištěna a uhrazena.

[14] Pro posouzení věci nebylo významné, jaký výsledek měla daňová kontrola společnosti VIA-REK. Stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany. Vzhledem k tomu, že daňové orgány postavily závěry ohledně stěžovatelčiny účasti na daňovém podvodu na dostatečných důvodech, je nerozhodné, jaký byl výsledek daňové kontroly u VIA-REK. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce porušení povinnosti správce daně dbát na to, aby při rozhodování nevznikaly nedůvodné rozdíly – podstatné bylo, že závěry správce daně a žalovaného nikterak nevybočují z ustálené judikatury týkající se posuzování existence podvodných řetězců a vědomé účasti v nich.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, věc vrátil krajskému soudu „*k novému projednání a rozhodnutí*“ a přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

[16] V první řadě upozornila na vady dokazování v řízení před daňovými orgány. Správní spis byl tvořen převážně „anonymizovanými“ odpověďmi na dožádání správce daně a nevyplývá z něj, zda v takto „anonymizovaných“ listinách nejsou zmíněny skutkové okolnosti, které by alespoň částečně negovaly zjištění daňových orgánů v dané věci. Pro uvedení konkrétního případu odkázal na odpověď na žádost o poskytnutí informací č. j. 1671466/16/3102-60563-809660, kde je pod písm. a) bod 2 konstatováno, že byla společnosti Square Consultatio vyměřena na základě vlastního šetření a informací získaných z analyticko-vyhledávací činnosti daňová povinnost za 3. čtvrtletí roku 2012, ovšem zbytek věty, který je pro posouzení existence chybějící daně klíčový, je začerněn. Stěžovatelka též namítala, že skutková zjištění vycházejí z drtivé většiny z popisu skutkového stavu uvedeného v rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ve věci sp. zn. 4 To 35/2016. Takto provedené dokazování nelze považovat za zákonné.

[17] S „anonymizací“ odpovědí na dožádání souvisí i nedostatečně prokázaný závěr o existenci chybějící daně. Společnosti Square Consultatio totiž byla zajišťovacím příkazem zajištěna určitá částka, která byla použita k úhradě daně. Vzhledem k začernění však není ze spisu zřejmá ani výše doměřené daně, ani výše uhrazené částky. Nelze tedy ověřit, že chybějící daň existuje, případně v jaké výši. Ze spisu též vyplývá, že společnosti FOOD Investment byla vyměřena daň, ačkoliv nepodala daňové přiznání. Platební výměry však byly v odvolacím řízení změněny, přičemž není zřejmé, k jaké změně došlo. Ani v tomto ohledu nemůže stěžovatelka objektivně ověřit skutečnost, že chybějící daň existuje. Odkázala též na závěry rozsudku NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, z něhož dovodila, že existenci chybějící daně je nutno zkoumat

pokračování

k okamžiku vydání platebních výměrů, resp. k okamžiku rozhodnutí o odvolání, bylo-li podáno. Tak přitom v posuzované věci daňové orgány nepostupovaly.

[18] Ohledně okolností, z nichž mělo být stěžovatelce zřejmé, že se účastní daňového podvodu, stěžovatelka upozornila, že nedisponuje hloubkovou analýzou jako správce daně, a nemá tedy možnost odhalit vazby mezi jednotlivými obchodníky. V konkurenčním prostředí je ostatně sdílení informací o dodavatelích v zásadě nereálné. Pokud jde o neochotu společnosti VIA-REK spolupracovat s FOOD Investment, ta dle názoru stěžovatelky nemohla indikovat vědomost o podvodu, neboť VIA-REK neodmítala obchodovat s novými společnostmi na trhu s řepkovým olejem, ale s čerstvě založenými společnostmi, přičemž stěžovatelka byla důvěryhodným, solventním a spolehlivým partnerem. Ani skutečnost, že stěžovatelka jednala se zplnomocněným zástupcem (R. F.) společnosti FOOD Investment není nijak podezřelá, neboť se na trhu jedná o běžný postup. Zdeněk Mahslon znal R. F., neboť s ním dlouhodobě spolupracoval na jiných projektech. Vzhledem k pozitivní zkušenosti z předchozího obchodování nebylo namístě jej znovu prověřovat. Formální prověření jen pro účely případné daňové kontroly by ostatně mohlo být správcem daně vnímáno jako účelové. Na podporu této argumentace odkázala stěžovatelka na rozsudek zdejšího soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40.

[19] Podle stěžovatelky nebylo významné ani to, že společnost FOOD Investment nezveřejnila žádnou účetní závěrku a neměla žádné internetové stránky. Nezveřejnění účetní závěrky není okolností, která by svědčila o daňovém podvodu, což dovodila z rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31. Co se týče internetových stránek, ty představují jednu ze základních forem marketingu u maloobchodního prodeje. Obchodování s řepkovým olejem však charakter maloobchodu nemělo, neboť se jednalo o obchod mezi podnikatelskými subjekty. V kontextu předchozí spolupráce Zdeňka Mahslona s R. F. se tak absence internetových stránek nejvíce jako okolnost nasvědčující podvodu, resp. vědomosti o něm.

[20] K výši marže stěžovatelka uvedla, že díky objemu obchodů měl být dosahován zisk v řádech několika desítek tisíc korun měsíčně. I takový zisk je zajímavý s ohledem na množství související práce a podnikatelské riziko. Pokud jde o riziko, krajský soud upozornil, že stěžovatelka odpovídala společnosti VIA-REK za vady plnění, ačkoliv sama neměla možnost ověřit množství a kvalitu dodávaného zboží, s nímž ani fakticky nepřišla do styku. Přehlédl však, že by se odpovědnost uplatnila mezi jednotlivými obchodníky až k prvnímu obchodníkovi v řadě. Kvůli tomu ostatně probíhaly platby od posledního článku teprve po dodání zboží. Jak navíc stěžovatelka konzistentně tvrdí, hlavním důvodem pro tento obchod z její strany bylo navýšení celkového obratu, což vyústilo ve vyšší úvěrový potenciál. Krajský soud sice stěžovatelce vytkl, že si otevřela účet u jiné banky, než u které měla čerpat úvěry, nijak však nerefletoval, že stěžovatelka takto postupovala kvůli aktuální situaci na trhu (v daném čase a místě se jednalo o účet s nejvýhodnějšími podmínkami). Kdyby bylo úmyslem stěžovatelky páchat daňové podvody, nedávalo by smysl, aby tak činila přes účet, který je jednoduše kontrolovatelný. Skutečnost, že si vytvořila speciální účet pro obchodování s řepkovým olejem, by tak měla být přičítána v její prospěch.

[21] Pouhý pře prodej zboží, kdy prvotní dodavatel zasílá zboží přímo konečnému odběrateli, je na trhu běžný, a nejedná se tedy o podezřelou okolnost. Skladování a kontrolování kvality a kvantity řepkového oleje vyžaduje nákladnou techniku, jejíž pořízení by pro stěžovatelku bylo neekonomické, postačovalo, když kontrolu zajišťovala společnost VIA-REK. Pokud probíhaly obchody jinak, než jak bylo uvedeno ve smlouvě, jedná se o pouhou nesrovnalost mezi stavem formálním a skutečným. Taková nesrovnalost by však mohla být významná pouze v případě, že by daňové orgány zpochybňovaly fakticitu plnění; tak tomu ovšem nebylo. Jednotliví obchodní partneři mezi sebou nutné korekce vyvolané neodpovídající kvalitou řešili, a je tak

zřejmé, že každá strana přijala svá práva a povinnosti vyplývající z daných vztahů, ačkoliv tato práva a povinnosti měly jiný obsah, než jak jej upravila písemná smlouva.

[22] Stěžovatelka nesouhlasila, že nepřijala dostatečná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Připomněla, že v daném případě nedávalo smysl znovu prověřovat R. F., s nímž měl Zdeněk Mahslon zkušenosti z předešlých obchodů. Z výslechu svědků navíc vyplynulo, že se Zdeněk Mahslon snažil nastavit obchodování tak, aby minimalizoval riziko účasti na daňovém podvodu. Konkrétně paní K. potvrdila, že docházelo ke kontrole množství, zboží, plateb apod. Tato svědkyně rovněž uvedla, že nebylo v silách stěžovatelky ověřit, zda dodavatel či subdodavatel odvedl DPH. Zdeněk Mahslon pak po R. F. vyžadoval alespoň ústní ujistění, že ze strany FOOD Investment bude vše ohledně DPH v pořádku, přičemž R. F. jej v tomto ohledu ujistil. Svědek Ing. K. pak potvrdil, že pro stěžovatelku zpracoval analýzu rizik a příležitostí v obchodu s řepkovým olejem, a Zdeněk Mahslon tak obstaral dostatek informací pro rozhodnutí, zda obchody uzavřít. Paní Ing. P. potvrdila, že ani jako zkušený obchodník neměla potuchy o tom, že jsou transakce stíženy daňovým podvodem, a uvedla, že stěžovatelku považovala za důvěryhodného obchodního partnera.

[23] Závěrem stěžovatelka upozornila, že společnosti VIA-REK měla stejné povědomí o skutečnostech svědčících o daňovém podvodu, a pakliže správce daně nárok na odpočet společnosti VIA-REK uznal, pak jej měl uznat i ve skutkově stejném případě stěžovatelky. I kdyby tomu tak nebylo, měl začlenit závěry z věci společnosti VIA-REK do nyní posuzovaného případu a vysvětlit, v čem spatřuje odlišnosti.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Předně zdůraznil, že správce daně sám prováděl dokazování, a nepřebíral tedy pouze závěry z jiných řízení; na rozsudek v trestní věci odkázal pouze nad rámec nutného dokazování. Některé dokumenty týkající se jiných řízení byly přiměřeně „anonymizovány“ v souladu s povinností mlčenlivosti, která tíží správce daně. Veškeré informace podstatné pro posouzení daného případu však vyplývají z čitelných částí těchto podkladů. Správce daně identifikoval chybějící daň u dvou článků řetězce předcházejících stěžovatelce, uhrazení části daně jednoho z nich tedy nic nemění na tom, že narušení neutrality stále existuje. Nárok na odpočet je ostatně možné v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil. Správce daně podle žalovaného poukázal na celou řadu okolností, které nestandardnosti obchodů nasvědčovaly a které stěžovatelka ignorovala. Navzdory nim nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula – pouze odkázala na předchozí spolupráci Zdeňka Mahslona s R. F. a na konzultace, které však daňový podvod relevantním způsobem neřešily. Žalovaný dále uvedl, že již z žalobou napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, že společnosti VIA-REK byl nárok na odpočet uznán, což však na věci nic nemění, neboť nárok na odpočet je posuzován v každém případě individuálně.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[27] Podstatou věci je posouzení otázky, zda se stěžovatelka realizací obchodních transakcí s řepkovým olejem účastnila podvodu na DPH, resp. zda o své účasti na podvodném jednání věděla či vědět mohla a měla, a zda tak správce daně (resp. žalovaný) její účast na podvodném jednání prokázal, pročež je na místě odeprít stěžovatelce nárok na odpočet DPH.

[28] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odeprění nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou podvodného jednání je pak namísto zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018 - 58, body 14 násl. a tam citovanou judikaturu).

[29] Daňovým podvodem se rozumí situace, kdy je namísto nárok na odpočet odeprít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy 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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[30] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[31] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343: „Závěry Soudního dvora tedy neznamenají

pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odbalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelům ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[32] V nyní posuzované věci správce daně nezpochybňoval existenci nároku na odpočet, a zdejší soud tak vychází z toho, že k plněním, za které stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet, skutečně došlo. Spornou otázkou je, zda daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu, existenci objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka o tomto podvodu věděla nebo vědět mohla a měla, a nepřijetí dostatečných opatření stěžovatelkou k tomu, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula.

[33] Nejvyšší správní soud připomíná, že v posuzované věci spočíval daňový podvod v tom, že v řetězci společností Square Consultatio, FOOD Investment, stěžovatelka a VIA-REK byl přeprodáván řepkový olej a první dva články vůbec nepodaly daňová přiznání ani daň nezaplatily a následující články uplatnily nárok na odpočet, čímž byla porušena daňová neutralita. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti, že se jednalo o daňový podvod – správce daně identifikoval celou řadu nestandardních okolností svědčících o správnosti tohoto závěru: první tři články řetězce dříve s řepkovým olejem vůbec neobchodovaly ani pro to neměly dostatečné materiální zabezpečení, první dva články neměly žádné zaměstnance ani provozovnu a poté, co došlo k daňovému podvodu, se staly nekontaktními, veškeré platby probíhaly nestandardně rychle (ke dni vystavení faktury či den následující) atd. Tyto okolnosti ostatně stěžovatelka ani nečiní spornými (pouze obsáhle brojí proti své vědomosti o nich).

[34] Co se týče existence daňového podvodu, stěžovatelka zpochybňuje pouze, že byla v daném případě prokázána chybějící daň jakožto inherentní součást podvodu. Nejvyšší správní soud podotýká, že „[j]ako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46). Je tedy zřejmé, že „chybějící daň“ nemusí mít bezpodmínečně podobu vyměřené, leč neuhrazené daně, ale může se jednat o situaci, kdy některý z článků v podvodném řetězci zcela znemožní přesné stanovení daně.

[35] V nyní posuzované věci nepodaly daňové přiznání ani se správcem daně nespolupracovaly hned dva po sobě jdoucí články řetězce, a to Square Consultatio a FOOD Investment. Již jen nemožnost přesného stanovení daně mohla dát vzniknout chybějící dani.

[36] Co se týče stěžovatelčina odkazu na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, z něhož dovozovala, že se měl žalovaný zabývat otázkou, zda chybějící daň ke dni jeho rozhodnutí nezanikla, Nejvyšší správní soud podotýká, že se jednalo o skutkově odlišný případ. Závěr, že je třeba přihlídnout k zániku chybějící daně v době rozhodnutí o odvolání, nelze vykládat v tom smyslu, že má žalovaný povinnost v každém řízení těsně před vydáním rozhodnutí ověřovat, zda náhodou nebyla daň u některého z (třeba i zcela nekontaktních) článků řetězce uhrazena a učinit o tom poznámku do svého rozhodnutí. Ve stěžovatelkou odkazované věci měl daňový orgán jasné indicie, že k zániku chybějící daně pravděpodobně došlo, neboť byla

pokračování

uhrazena, a přesto se s tím nijak nevypořádal; chybějící daň byla navíc vyměřena na základě konkrétních faktur, bylo zřejmé, k jakým konkrétním plněním se vztahovala, a měla zaniknout celá chybějící daň. V nyní posuzované věci je podstatné především to, že daň vyměřená společnosti Square Consultatio se netýká pouze plnění, do nichž byla zapojena stěžovatelka – FOOD Investment totiž měl vedle stěžovatelky ještě další dva odběratele řepkového oleje, a byla-li tedy uhrazena jen část chybějící daně, nelze určit, kterých plnění se uhrazená část daně týkala. Nebyly dány ani žádné indicie o zaplacení daně – naopak, dva články řetězce nespoluupracovaly se správcem daně a z ničeho nevyplývalo, že by daň uhradily. Ostatně ani stěžovatelka v odvolání netvrdila, že chybějící daň uhrazena byla a tuto zcela hypotetickou možnost zmínila poprvé až v řízení před krajským soudem. Žalovaný tedy neměl důvod pochybovat o tom, že chybějící daň v době jeho rozhodování existovala a z ničeho ani nevyplývá, že by tomu tak být nemělo.

[37] Ze spisu dále vyplývá, že příslušný správce daně vyměřil daň společností Square Consultatio a FOOD Investment a zároveň informoval správce daně stěžovatelky, že daň nebyly uhrazeny – uhrazena byla jen část daně společností Square Consultatio prostřednictvím zajištěných prostředků. Společnosti FOOD Investment, která stěžovatelku v podvodném řetězci bezprostředně předcházela, však byla v souvislosti s daňovým podvodem vyměřena daň v takové výši, že i po započtení částky, kterou nedobrovolně uhradila společnost Square Consultatio, zbývá k uhrazení částka značně přesahující daňovou povinnost vyměřenou stěžovatelce. Jinými slovy, ani po uhrazení daně vyměřené stěžovatelce a části daně uhrazené společností Square Consultatio nedojde k obnovení daňové neutrality, neboť stále bude existovat částka, která byla podvodnému řetězci zaplacená jako DPH (a později úspěšně uplatněna v rámci nároku na odpočet společností VIA-REK), ale nebyla odvedena do státní kasy.

[38] Stěžovatelce lze přisvědčit, že konkrétní částky v době vedení řízení o odvolání byly vedeny pouze ve vyhledávací části spisu. Otázkou zůstává, zda se jednalo o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé – především tedy, zda bylo stěžovatelce znemožněno se účinně bránit. Nejvyšší správní soud konstatuje, že odpovědi na dožádání správce daně obsahující tyto částky byly v době prvostupňového řízení bez úpravy založeny v kontrolní části spisu, která je stěžovatelce běžně přístupná, a reálnou možnost seznámit se s jejich obsahem tak měla. Teprve v průběhu řízení o odvolání žalovaný dospěl k závěru, že zpřístupnění některých informací by bylo v rozporu s povinností mlčenlivosti podle § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a některé podklady tedy bez úprav založil do vyhledávací části spisu a do kontrolní části založil pouze upravené verze, ve kterých některé informace byly nečitelné. Nejvyšší správní soud se nemíní zabývat otázkou, zda informace, které žalovaný zabilil, měly skutečně podléhat povinnosti mlčenlivosti, pro posuzovanou věc je podstatné pouze to, zda měla stěžovatelka možnost seznámit se s rozhodnými informacemi. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka o přesunutí těchto písemností do vyhledávací části spisu věděla (srov. protokol o ústním jednání ze dne 7. 11. 2018, č. j. 49852/18/5300-22442-711492) a současně zákon předvídá i možnost nahlížení do této části spisu (§ 66 odst. 3 daňového řádu).

[39] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné především, že ze spisu vyplývá, že byla identifikována chybějící daň, která nebyla v plné výši uhrazena a jejíž uhrazenou část nebylo možno spojit s konkrétními plněními ke konkrétním subjektům. Nadto, ačkoliv se stěžovatelka s konkrétními informacemi (především o výši daňové povinnosti předchozích článků řetězce) mohla seznámit v průběhu prvostupňového řízení, teprve poté, co žalovaný podnikl kroky k ochraně těchto informací, přišla s tvrzením, že mohla chybějící daň být již zčásti zaplacená (uhrazením části daně společností Square Consultatio ze zajištěných prostředků) – přitom, jak již Nejvyšší správní soud uzavřel výše, při prostém porovnání výše daně, která v daňovém řetězci

„chybí“, a výše, která byla prostřednictvím zajištěných prostředků uhrazena, je zřejmé, že uhrazení části daně nemůže mít na daňovou povinnost stěžovatelky vliv. Za těchto specifických okolností je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stěžovatelce nebylo doopravdy zamezeno v tom, aby se efektivně bránila, a tím pádem popsáný postup žalovaného nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

[40] Ani ostatní námitky, které stěžovatelka vznesla k dokazování, nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodné. Její tvrzení, že je spis tvořen převážně anonymizovanými dokumenty a odkazy na rozhodnutí soudů v trestních věcech, vůbec neodpovídá skutečnému obsahu spisu. Jak již konstatoval krajský soud, správce daně provedl vlastní šetření a vlastní dokazování, které bylo pro účely doměření daně postačující. Odkázal-li přitom na výše citovaný rozsudek č. j. 4 To 35/2016 - 18972, v němž byl identifikován stejný podvodný řetězec, jen tím podpořil přesvědčivost zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud podotýká, že Ing. J. P. (jednající za společnost Square Consultatio), R. F. a Zdeněk Mahslon byli v době prvostupňového řízení pravomocně odsouzeni za spáchání trestného činu krácení daně; rozsudek v části týkající se Zdeňka Mahslona však byl v řízení o dovolání zrušen Nejvyšším soudem s tím, že v jeho případě nebylo prokázáno úmyslné spáchání trestného činu – odkaz na rozsudky v trestních věcech tak zůstává nadále relevantní, pokud jde o existenci podvodného řetězce a některých dílčích skutečností, které se netýkají úmyslného zapojení stěžovatelky do daňového podvodu.

[41] Lze tedy uzavřít, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci daňového podvodu, a to jak po stránce chybějící daně, tak po stránce podezřelých okolností svědčících o podvodném jednání. Stěžovatelka dále brojila proti závěru krajského soudu a daňových orgánů o existenci objektivních okolností svědčících o tom, že o daňovém podvodu věděla nebo přinejmenším vědět mohla a měla.

[42] Uvedený závěr se stěžovatelka snaží zvrátit bagatelizováním či popíráním dílčích zjištění správce daně. Nelze však přehlédnout, že samotným účelem daňového podvodu v obchodním řetězci je vytvořit zdání standardního obchodu a nevědomosti o podvodném jednání u těch společností, které „nezmizí ze scény“ a se správcem daně spolupracují. Je tedy zřejmé, že k zastření pravého účelu obchodů bývá použito postupů, které samy o sobě z běžné obchodní praxe flagrantně nevybočují. Teprve ve svém souhrnu a v kombinaci s ostatními okolnostmi lze daňový podvod a vědomost o něm prokázat. Důkazy tedy nelze hodnotit pouze jednotlivě a izolovaně od ostatních, ale důraz je třeba klást na jejich vzájemný kontext. Právě tímto prismaem je třeba pohlížet i na posuzovaný případ.

[43] Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu na základě celé řady skutečností vědět mohla a měla. První indicií, která musela ve stěžovatelce vzbudit podezření, byla skutečnost, že jejím úkolem bylo zastřít společnosti VIA-REK, že řepkový olej pochází od společnosti FOOD Investment, s níž tato společnost obchodovat odmítla s odkazem na to, že se jedná o novou společnost na trhu. VIA-REK coby zkušený obchodník s řepkovým olejem tedy vyhodnotil FOOD Investment jako nespolehlivého partnera. Nic na tom nemění, že tvrzeným důvodem odmítnutého obchodu byla krátká existence společnosti – i to totiž může být ve spojení s dalšími skutečnostmi indikátorem daňového podvodu, neboť nezavedená a fakticky nefungující společnost v případě, že neodvede daň, zjednodušeně řečeno nemá co ztratit.

[44] Ostatně skutečnost, že se jednalo o novou společnost, nebyla ani zdaleka jedinou podezřelou okolností týkající se této společnosti, kterou mohla stěžovatelka jednoduše zjistit: FOOD Investment sdílela sídlo s dalšími 500 subjekty, což značí, že její sídlo bylo fiktivní. Stejně tak z veřejných rejstříků vyplývalo, že nemá zřízenou žádnou provozovnu a že jejím předmětem

pokračování

činnosti je „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor“. Navíc Zdeněk Mahslon ani nejednal s jednatelem svého obchodního partnera, ale pouze se zplnomocněnou osobou.

[45] Společnost FOOD Investment ani nezveřejnila žádnou účetní závěrku. Taková skutečnost by *sama o sobě* nesvědčila o existenci daňového podvodu (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, na který odkazovala stěžovatelka), v kontextu dalších podezřelých znaků obchodních partnerů daňového subjektu však ob stojí (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 29. 4. 2021, č. j. 1 Afs 448/2020 - 67). Právě o takový případ se jednalo v posuzované věci, a krajskému soudu ani daňovým orgánům tak nelze vyčítat, pokud stěžovatelce kladly k tíži, že tuto podezřelou okolnost ignorovala.

[46] Společnost FOOD Investment neměla ani internetové stránky, což rovněž daňové orgány i krajský soud vyhodnotily jako okolnost, na jejímž základě měla stěžovatelka minimálně mít podezření o možnosti zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka kontruje, že se nejednalo o maloobchod, a tedy internetové stránky nebyly coby forma prezentace na trhu potřeba. Nejvyšší správní soud konstatuje, že i v řetězci podnikajících subjektů absenci internetových stránek přijímá jako objektivní okolnosti svědčící o podvodu, o nichž daňový subjekt má vědět – srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, podle něhož absence jakékoliv prezentace na internetu „svědčí o tom, že ke obchodování spíše docházelo v uzavřeném kruhu společnosti. Noví potenciální obchodní partneři nemají – měřeno standardy druhé dekády 21. století – jak získat informace o těchto společnostech.“ Ani v okolnostech daného případu Nejvyšší správní soud neshledává žádný důvod, proč se od tohoto náhledu odchýlit.

[47] Uvedené okolnosti tedy musely podstatně zesílit stěžovatelčino podezření vzniklé již jen tím, že obchodník se zkušenostmi na trhu s řepkovým olejem se společností FOOD Investment odmítl obchodovat.

[48] Ze spisu i z vyjádření Zdeňka Mahslona vyplynulo, že v průběhu obchodování přišel do styku s mezinárodními nákladními listy CMR, z nichž měl možnost vyčíst, že prvotním odběratelem v transakci je společnost Square Consultatio, že dodavatelem je společnost SPRZEDAŽ PALIV Piotr Owczarek a že je řepkový olej doručován přímo konečnému odběrateli. Vzhledem k již popsáným nestandardním okolnostem bylo zajisté namístě, aby stěžovatelka zkontrolovala i tyto společnosti, přičemž o Square Consultatio mohla i bez „hloubkové analýzy“ zjistit, že se jedná o společnost, u které krátce před realizací obchodů došlo ke změně osoby jednatele a jediného společníka (stal se jím Radovan Seget ke dni 4. 12. 2012), předmětem podnikání této společnosti byl „pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s nájmem“ a ani tato společnost neměla žádnou provozovnu, nezveřejňovala účetní závěrky a neměla žádnou svoji prezentaci na internetu. Poté, co se jednatel stěžovatelky s CMR listy seznámil, nic mu nebránilo, aby tyto informace z veřejných rejstříků zjistil, a mělo mu tedy být zřejmé, že se stěžovatelka účastní obchodního řetězce, v němž ona a předchozí dva články vykazující několik podezřelých vlastností slouží pouze pro přefakturaci, neboť zboží je dopravováno od polského dodavatele přímo poslednímu článku řetězce. Podobný obchodní model je jistě možný, ovšem pouze za předpokladu, že subjekt v roli faktického zprostředkovatele má dostatečně ověřenou důvěryhodnost svých obchodních partnerů; tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

[49] Další objektivní okolností, kterou krajský soud ve shodě s daňovými orgány vyhodnotil jako podezřelou, byla nízká marže stěžovatelky, která se pohybovala v řádu desetin procenta. Stěžovatelka uvádí, že vzhledem k výši obchodovaných částek byl i tak zisk zajímavý. Ačkoliv stěžovatelka zisk považuje za zajímavý, nic to nemění na tom, že vzhledem k velikosti uskutečňovaných obchodů je nestandardně nízký. Ostatně sama stěžovatelka opakovaně tvrdila,

že hlavním důvodem, proč se do obchodu zapojila, bylo navýšení celkového obrátu společnosti za účelem zvýšení bonity u bankovních domů.

[50] Účet pro účely obchodování s řepkovým olejem si přitom stěžovatelka otevřela u jiné banky, než která ji dle jejích slov „*pravidelně úvěrovala*“, a to z důvodu, že to bylo ekonomicky nejvýhodnější. Toto své tvrzení však nijak nedoložila a ostatně ani z ničeho nevyplývá, že by výhodnějšího úvěrového rámce skutečně využila. Otevření účtu, který je možno snadno kontrolovat, rozhodně není okolností, která by značila, že stěžovatelka o daňovém podvodu nemohla vědět. Pokud stěžovatelka o podvodu nevěděla, bylo tomu tak proto, že ignorovala všechny zřetelné indicie, ani v takovém případě by však otevření účtu u banky pro účely obchodování s řepkovým olejem nemohlo svědčit v její prospěch. Na druhou stranu Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že svědkyně K. potvrdila, že Zdeněk Mahslon své zapojení do obchodů zdůvodňoval již při jejich uzavření tím, že jeho motivem je získání výhodnějšího úvěrového rámce. Nejvyšší správní soud tedy není zcela přesvědčen, že stěžovatelčino zapojení do obchodního řetězce nemohlo být skutečně motivováno primárně zvýšením bonity; vyloučení tohoto motivu by ostatně nepoukazovalo ani tak na nedbalost stěžovatelky, ale spíše na úmysl zapojit se do podvodného řetězce, pro což soud dostatek indicií neshledává. Tuto objektivní okolnost tedy zdejší soud sice považuje za relevantní pod tíhou kontextu ostatních skutečností s vyšší vypovídající hodnotou, nicméně ji nepovažuje za rozhodnou.

[51] Daňové orgány rovněž správně upozornily na skutečnost, že obchody probíhaly jinak, než jak bylo dohodnuto ve smlouvě s FOOD Investment. Stěžovatelka ani neměla možnost dostat svému závazku uchovávat vzorky řepkového oleje pro potřeby testování, neboť se zbožím vůbec nepřišla do styku. Stejně tak podle rámcové smlouvy měly být jednotlivé objednávky dílčích plnění potvrzovány písemně, což stěžovatelka také nedoložila. Stěžovatelka tvrdí, že se jedná o pouhou nesrovnalost stavu formálního se stavem faktickým, což by bylo relevantní pouze v případě, že by daňové orgány zpochybňovaly fakticitu plnění. S takto zjednodušujícím pohledem však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Pokud stěžovatelka uzavřela smlouvu s FOOD Investment s tím, že její ustanovení strany ani nemínily dodržovat, je nasnadě, že byly uzavřeny pouze formálně, aby se jejich vztah jevil jako standardní. Ačkoliv tedy faktické plnění nebylo zpochybněno, uzavření smlouvy bez skutečné vůle ji dodržovat v kontextu ostatních okolností poukazuje na nestandardnost vztahu a rovněž indikuje, že stěžovatelka si možnosti zapojení do daňového podvodu měla být vědoma.

[52] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka vůbec nepřišla do kontaktu s obchodovaným zbožím, byla též plně odkázána na kontrolu provedenou společností VIA-REK, která za tímto účelem disponovala dostatečným personálním i materiálním zabezpečením. I tato okolnost se zdejšímu soudu ve shodě s krajským soudem jeví jako podezřelá. Stěžovatelka totiž odpovídala společnosti VIA-REK za případné vadné plnění a jen stěží lze přijmout argument, že spoléhala na to, že bude moci uplatnit práva z vadného plnění u společnosti FOOD Investment, když tato společnost vykazovala několik podezřelých vlastností (fiktivní sídlo, změna společníka a jednatele před obchody, absence internetových stránek apod.) a sama byla závislá na plnění další společnosti obdobných vlastností; stěžovatelka by tak v podstatě spoléhala na to, že tyto společnosti rovněž úspěšně uplatní práva z vadného plnění, ačkoliv samy žádný způsob ověření kvality zboží neměly.

[53] Na základě všech výše uvedených okolností je tedy zřejmé, že stěžovatelka o tom, že se účastní daňového podvodu, buďto věděla, nebo ignorovala zcela zřejmé varovné signály, a tedy o tom vědět mohla a měla. Otázkou tedy již zůstává pouze, zda přijala dostatečná opatření, aby se své účasti na daňovém podvodu vyhnula.

[54] Nutnost přijmout potřebná opatření stěžovatelka bagatelizuje tím, že Zdeněk Mahslon jednal s R. F., s nímž již spolupracoval v minulosti na jiných projektech, a vzhledem k tomu, že se

pokračování

jako partner osvědčil, nemusel jej znovu prověřovat; v tomto ohledu odkazuje stěžovatelka na rozsudek zdejšího soudu č. j. 2 Afs 297/2019 - 40. Odkaz na toto rozhodnutí není přiléhavý. V citovaném případě totiž podle závěrů zdejšího soudu nebylo možno daňovému subjektu vyčítat, že neprovedl žádné výběrové řízení za účelem zadání reklamní zakázky, kterou zadal subjektu, který mu obdobné služby již mnohokrát poskytoval; v takovém případě ani nemusel daňový subjekt znovu detailně prověřovat dodavatele služeb, neboť nebyl dán žádný indikátor, že by se v daném případě (na rozdíl od případů předchozích) mělo jednat o daňový podvod. Nyní posuzovaná věc se však odlišuje v zásadních aspektech – R. F. dříve spolupracoval se Zdeňkem Mahslonem ve zcela odlišných obchodech a z ničeho nevyplývá, že by jejich spolupráce byla běžná a trvalá – ze spisu vyplývá, že se předchozí spolupráce týkala textilií (v hodnotě řádově desítek tisíc korun) a koupě automobilu; každopádně se však nejednalo o běžný obchod se stejnou komoditou (řepkovým olejem), který by sníženou obezřetností stěžovatelky odůvodnil. Navíc správce daně identifikoval celou řadu objektivních okolností, které musely navzdory důvěře v R. F. vzbuzovat silné podezření o standardnosti obchodu.

[55] Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatelkou přijatá opatření byla evidentně nedostatečná. Spočívala totiž především v ústním ujištění R. F., že z hlediska DPH bude vše v pořádku – ostatně již jen skutečnost, že Zdeněk Mahslon toto ujištění požadoval, svědčí o tom, že si možnosti podvodu na DPH byl dobře vědom.

[56] Ani další přijatá opatření na tomto posouzení nic nemění. Obchody Zdeněk Mahslon konzultoval s paní K. a panem Ing. K. Paní K. při svědecké výpovědi mj. uvedla, že Zdeňkovi Mahslonovi řekla, že „*pokud bude dodavatel [FOOD Investment] odvádět DPH, že nemůže vzniknout žádný problém a to mě ujistil, že to bude v každém případě v pořádku*“. Je tedy zřejmé, že paní K. považovala za rozhodné, že Zdeněk Mahslon panu F. důvěřoval. Proto se její kontrola společnosti FOOD Investment omezila pouze na to, že zkontrolovala její registraci k DPH. Z její svědecké výpovědi ostatně ani nevyplývalo, že by byla obeznámena se všemi okolnostmi obchodu. Stěžovatelka zdůrazňuje, že svědkyně potvrdila, že není v silách daňového subjektu zjistit, zda jiná společnost odvedla DPH; k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo jejím úkolem, aby zjistila, že některá společnost z řetězce neodvedla DPH, bylo však na ní, aby přijala opatření přiměřená objektivním okolnostem svědčícím o možnosti daňového podvodu, aby se zapojení do daňového podvodu vyhnula; tak ovšem neučinila. Stěžovatelka též klade důraz na to, že svědkyně potvrdila, že ze strany stěžovatelky docházelo ke kontrole množství, zboží, plateb apod. Takové tvrzení by mohlo být relevantní v případě zpochybnění fakticity plnění, ničeho však nevyovídá o (ne)přijetí opatření proti zapojení do daňového podvodu.

[57] Svědek Ing. K. uvedl, že pro něj bylo bernou mincí, že Zdeněk Mahslon R. F. zná a neočekává od něj žádný „*podraz*“. Rovněž pro Ing. K. tedy byla rozhodná důvěra Zdeňka Mahslona v osobu R. F., a nikoliv zjištění relevantních objektivních skutečností. Konzultace z jeho strany navíc rozebírala hledisko finanční, obchodní a marketingové, možnosti podvodu na DPH se tak přímo netýkala.

[58] Svědecká výpověď Ing. P., která posuzované obchody dojednávala za společnost VIA-REK, podle stěžovatelky potvrzuje, že byla důvěryhodným partnerem a že sama svědkyně neměla jakožto zkušený obchodník s řepkovým olejem tušení o možném podvodu na DPH. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že tvrzená důvěryhodnost stěžovatelky neprokazuje přijetí dostatečných opatření proti účasti na daňovém podvodu. Pokud společnost VIA-REK nevěděla o daňovém podvodu, rovněž to neznamená, že o něm nemohla vědět ani stěžovatelka.

[59] S tím souvisí i stěžovatelčina poslední námitka, že daňové orgány pochybily, pokud nezohlednily v daném případě výsledek daňové kontroly společnosti VIA-REK. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Podle § 8 odst. 2 daňového řádu „[s]právce daně

dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly“; to však neznamená, že musí správce daně (potažmo žalovaný) začlenit do rozhodnutí všechny podobné či zdánlivě podobné případy a vysvětlit, v čem se liší a v čem jsou naopak skutečně obdobné. Jak správně uvedl krajský soud, stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani – pokud se závěry ohledně účasti stěžovatelky v podvodném řetězci opírají o dostatečné skutkové důvody, je nerozhodné, jak dopadl výsledek daňové kontroly u VIA-REK.

[60] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že je v daném případě na první pohled zřejmý rozdíl mezi těmito dvěma případy. Předmětem posouzení jsou především objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o účasti na daňovém podvodu, a přijatá opatření, jejichž účelem je vyhnout se účasti na daňovém podvodu, přičemž tyto konkrétní okolnosti jsou v obou případech zřetelně odlišné. Společnost VIA-REK totiž obchodovala se stěžovatelkou, která byla, jak sama tvrdí, důvěryhodnou společností, která na trhu fungovala již řadu let a plnila své zákonné povinnosti. Na druhou stranu stěžovatelka obchodovala s FOOD Investment, která vykazovala celou řadu podezřelých vlastností a s níž VIA-REK obchodovat odmítla – ostatně smyslem zapojení stěžovatelky do řetězce bylo zastření skutečnosti, že obchod je fakticky zprostředkován společností FOOD Investment. Tyto informace ze spisu jednoznačně vyplývají a již jen z nich je evidentní, že případ stěžovatelky je od věci společnosti VIA-REK natolik odlišný, že nelze požadovat obdobný výsledek kontroly ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu.

[61] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu i objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka minimálně mohla a měla vědět, že se daňového podvodu účastní, a přesto nepřijala odpovídající opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Zdejší soud ani neshledal v řízení před daňovými orgány ani před krajským soudem žádné vady, které by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného či rozsudku krajského soudu.

V. Závěr a náklady řízení

[62] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[63] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 9. září 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu