



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**, IČO 25945891, sídlem Hamry 1584, Havlíčkův Brod, zastoupená Mgr. Tomášem Pelikánem, advokátem, sídlem Újezd 450/40, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. srpna 2018 č. j. 36801/18/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. února 2022 č. j. 30 Af 95/2018 - 120,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

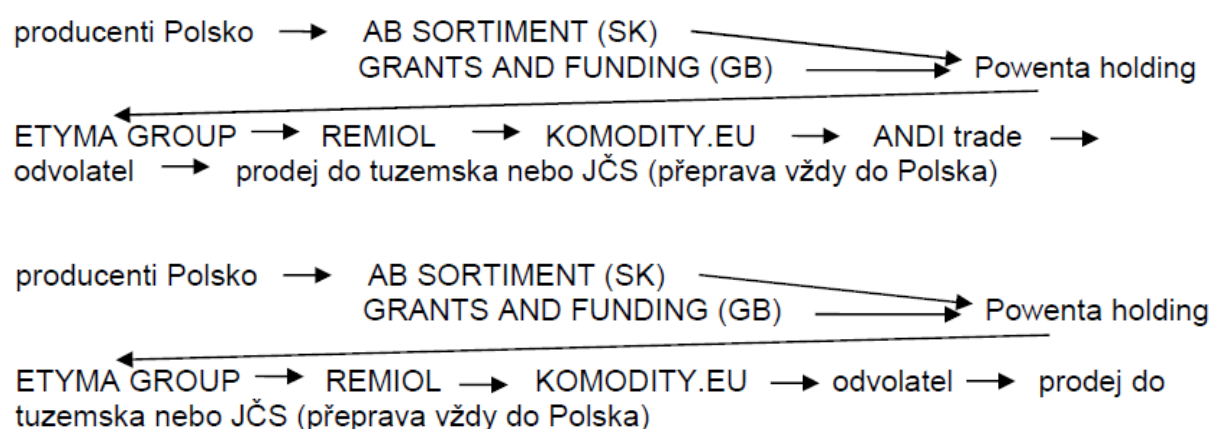
[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 29. září 2015 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden – březen 2015 v rozsahu týkajícím se výroby, nákupu a prodeje řepkového oleje.

[2] Žalobkyně se zabývá především výrobou a následným prodejem krmných směsí pro zvířata. V rámci toho mimo jiné lisuje řepkové semeno a vylisovaný olej dále prodává. V šetřených zdaňovacích obdobích však řepkový olej i nakupovala (a dále prodávala), což vysvětlovala tím, že část řepky, kterou nakoupila, byla příliš vlhká a lisoval se z ní nekvalitní olej (s příliš vysokým obsahem vody), což řešila tak, že nakoupila kvalitnější olej, ten smíchala s olejem, který sama vylisovala, a takto vzniklou směs dále prodávala. Žalobkyně olej nakupovala převážně od společnosti ANDI trade s.r.o., částečně také od společnosti KOMODITY.EU, s.r.o.

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

[4] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání.

[5] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný změnil dodatečné platební výměry v části týkající se splatnosti doměřené DPH, ve zbytku je ponechal beze změny. Konstatoval, že žalobkyně byla součástí řetězce (respektive dvou řetězců, v jednom z nich nebyla zapojena společnost ANDI trade), v němž se z Polska dovážel surový řepkový olej přímo do skladu žalobkyně a z větší části se následně vracel zpět do Polska:



V rámci řetězce se zboží přeprodávalo pouze „papírově“, nezávisle na jeho skutečné přepravě. Společnosti AB SORTIMENT a GRANTS AND FUNDING nepřiznaly pořízení zboží z jiného členského státu. Společnost Powenta holding vůbec nepodala přiznání k DPH. Společnost ETYMA GROUP vykázala vysoké hodnoty přijatých i uskutečněných plnění a minimální daňovou povinnost a následně se stala nekontaktní. Společnost KOMODITY.EU přiznanou daň neuhradila. Společnosti REMIOL, KOMODITY.EU, ANDI trade a stěžovatelka mezi sebou uzavřely zcela totožné rámcové smlouvy se shodnými obsahovými i formálními vadami. Všechny články řetězce s výjimkou žalobkyně uplatňovaly fixní marži, cena oleje se pohybovala výrazně pod cenou na komoditní burze, marže žalobkyně byla vyšší bez logického a ekonomického odůvodnění. Z takto navýšené ceny navíc žalobkyně neodvedla DPH, neboť olej povětšinou dodávala do jiného členského státu s nárokem na odpočet daně. V celém řetězci byla používána neobvyklá platební praxe, dodání zboží od producentů oleje přes další dodavatelské články bylo prováděno bez finančního protiplnění v reálném čase, pouze s dobrozdáním zaplacení kupní ceny až v okamžiku, kdy platbu za odebraný olej provedla žalobkyně. Jednotlivé články řetězce se neprojevují jako standardní podnikatelé, sídlí na virtuálních adresách, některé z nich byly tzv. *ready-made* společnosti, nedisponovaly vlastními skladovacími ani přepravními kapacitami, materiálním zabezpečením či zaměstnanci. Přímý dodavatel žalobkyně, společnost ANDI trade, navíc spolupracoval pouze s jediným dodavatelem a odběratelem.

[6] Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně věděla, že je zboží přeprodáváno v řetězci, že společnost ANDI trade odebírá olej od společnosti KOMODITY.EU i že od ní olej vrací do Polska. Navázala spolupráci se společností ANDI trade, která neměla s řepkovým olejem žádné zkušenosti, pouze na základě doporučení osoby, která sjednávala obchody i mezi společnostmi KOMODITY.EU a ANDI trade a mezi žalobkyní a jejími odběrateli.

pokračování

Žalobkyně uspokojivě nevysvětlila, proč přešla na výhradní spolupráci se společností ANDI trade, která v rozhodném období nezveřejňovala účetní závěrky. Z obchodního rejstříku dále vyplývala nízká bonita společnosti KOMODITY.EU. Žalobkyně provedla dvě platby na nezveřejněný bankovní účet společnosti KOMODITY.EU, v jednom případě šlo o platbu za dodávku společnosti ANDI trade. Dle zjištění správce daně navíc mohla žalobkyně problém s méně kvalitním olejem řešit jinými způsoby než nákupem oleje ke smísení od jiných dodavatelů (což jí dle jejích vlastních tvrzení přineslo dodatečné náklady). Tyto okolnosti svědčí o nedostatečné obezřetnosti žalobkyně, stejně jako již zmíněná cena řepkového oleje, nedostatečná smluvní dokumentace (smlouvy navíc za žalobkyni podepsal vedoucí lisovny, ačkoli je v jejích hlavičce uveden předseda představenstva) a přeprava zboží z Polska přímo do skladu žalobkyně. Řepkový olej je navíc obecně riziková komodita. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní řetězového podvodu na DPH, v jehož rámci vystupovala jako *buffer a broker*.

[7] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. listopadu 2020 č. j. 30 Af 95/2018 - 65 zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že správce daně použil v rozporu se zákonem jako podklad svého rozhodnutí vysvětlení, že obsah vody v řepkovém oleji nelze poznat vizuálně, získané při místním šetření.

[8] Tento rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. října 2021 č. j. 6 Afs 399/2020 - 59. Přisvědčil sice krajskému soudu, že správce daně ve vztahu k vysvětlení, pochybil, avšak zároveň shledal, že nešlo vadu, která by měla sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť okolnost takto zjištěná byla pouze jednou z řady okolností (a nikoli stěžejní), z nichž žalovaný dovozoval vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu.

[9] Rozsudkem označeným v návěti krajský soud žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Shrnuje zjištění správce daně, ze kterých vyplývá, že v rámci řetězce, do kterého byla zapojena i žalobkyně, se řepkový olej pohyboval kolotočově z Polska přes tuzemsko zpět do Polska, a to v situaci, kdy žalobkyně znala výrobce a mohla snadno nakoupit olej přímo od něj. Krajský soud dále poukázal na zjištění správce daně ohledně chybějící DPH u několika článků předcházejících žalobkyni. Přisvědčil žalovanému, že zjištěné skutečnosti svědčí o podvodu na DPH. Žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně vysvětlil, v čem podvod spočíval.

[10] Krajský soud souhlasil se žalobkyní, že pře prodej zboží v řetězci bez jeho fyzického převzetí je typický pro nákup surovin na burze. Správce daně však oprávněně považoval za nestandardní, že za situace, kdy započala nově nakupovat řepkový olej (který je do jisté míry rizikovým zbožím), se žalobkyně nesnažila oslovit přímo výrobce, případně předchozí články v řetězci, ale bez řádného prověření, případně bez šetření cen na trhu, začala odebírat zboží od společnosti ANDI trade, která neměla žádné zkušenosti v oboru. Žalobkyně tvrdila, že od tohoto dodavatele začala výhradně odebírat poté, co zjistila, že olej od jejího druhého dodavatele, společnosti KOMODITY.EU, není dostatečně kvalitní. Správce daně však zjistil, že po včlenění společnosti ANDI trade zůstaly všechny ostatní články v řetězci stejné, což žalobkyně musela vědět. Nestandardní byl rovněž způsob plateb v řetězci, které proběhly až poté, co žalobkyně zboží převzala a uhradila. Cena zboží byla nižší než cena oleje obchodovaného na burze v Rotterdamu přesto, že žalobkyně nakupovala od několikátého článku řetězce, nikoli přímo od producenta. Krajský soud též ve shodě se žalovaným poukázal na chyby ve smlouvách žalobkyně s jejími dodavateli. Uznal sice, že úvahy žalovaného zpochybňující potřebu žalobkyně nakoupit řepkový olej nejsou zcela přiléhavé, přesto však vyhodnotil zdůvodnění nákupu oleje z Polska jako nevěrohodné. Celá záležitost měla začít reklamací kvality oleje od žalobkynina odběratele. Olej však splňoval mezinárodně uznávaný limit obsahu vody. Není proto zřejmé, proč se žalobkyně nepokusila prodat olej jiným společnostem, případně

nabídnout slevu z kupní ceny. Žalovaný proto identifikoval dostatek objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Upozornila, že obchodování s komoditami probíhá zcela běžně během přepravy, aniž by bylo zboží vyloženo u některého z obchodníků. Stěžovatelka na CMR listech kontroluje, zda bylo dodáno to, co objednala, nerozkrývá na jejich základě dodavatelské řetězce. Nemohla olej nakupovat přímo od polského producenta. Producenti obvykle prodávají ve velkém, zboží se následně přeprodává. I to je typický znak obchodu s komoditami. Stěžovatelka se neúspěšně obracela na velké polské výrobce. Zavádějící a procesně nesprávně získané informace vyvrací stanovisko doc. Ing. J. B., CSc., ze dne 9. června 2021. Stěžovatelka nerozumí tomu, jak se mohla obrátit na předchozí články řetězce, o jehož existenci nevěděla. Argument o absenci zkušeností společnosti ANDI trade neobstojí ve světle toho, že stěžovatelka vždy obdržela přesně to, co si objednala. *Ad absurdum* by bylo možné dovozovat, že začínající společnosti by nikdy neměly šanci prosadit se na trhu. Představy soudu o detailní analýze nových obchodních partnerů jsou odtrženy od reality. Stěžovatelka provedla šetření trhu ohledně ceny zboží, což prokazuje e-mailová komunikace, kterou předložila. Jelikož obchoduje s řepkovým olejem, musela jej poptat i přesto, že jde o rizikovou komoditu. Žalovaný navíc pokládá za rizikové velké množství komodit, aniž by bylo jasné, jak je obchod s řepkovým olejem rizikovější než obchod s jinými komoditami. Ohledně způsobu plateb v řetězci nemohla mít stěžovatelka žádné informace, byl pro ni podstatný jen vztah s jejím dodavatelem. S přihlédnutím k volatilitě řepkového oleje mohla jeho cena na burze již v únoru 2015 při odlišném vývoji trhu poklesnout pod cenu, kterou měla sjednanou stěžovatelka. Na fixní ceně lišící se od tržní ceny o 4 % navíc není nic podezřelého, totožnou cenu stěžovatelce nabízely i jiné společnosti. Je bizarní, že se stěžovatelce klade k tíži sjednávání co nejnižší ceny. Stěžovatelka neměla povědomí o jednotlivých člancích řetězce, na čemž nic nemění ani úhrada jedné dodávky zboží na účet společnosti KOMODITY.EU. Zpochybnila argument krajského soudu, že z obchodního rejstříku mohla zjistit, že se společnost KOMODITY.EU nejeví jako bonitní. Namítla, že účetní listiny jsou zveřejňovány s odstupem několika měsíců, povinnost ukládat listiny do sbírky listin navíc většina společností neplní. Výhrady krajského soudu vůči smluvní dokumentaci stěžovatelka označila za malicherné a absurdní, smlouva ani nemusela být písemná. Stěžovatelka se dále ptá, proč je podstatné, že údajně rezignovala na hledání cenově výhodnějšího nákupu. Toto tvrzení není pravdivé, navíc rozhodnutí, jakou cenu je ochotna zaplatit, je čistě na jejím uvážení. Nastíněný postup, že by přímo oslovila výrobce nebo další subjekt uvedený na CMR listu, by vedl k tomu, že by jí žádný dodavatel napříště už nic nedodal.

[12] K otázce, zda věrohodně vysvětlila potřebu nákupu řepkového oleje, stěžovatelka poukázala na fotografii, která jasně dokládá špatnou kvalitu dodávaného oleje. Na první pohled zakalený olej nemohla stěžovatelka prodat jiným společnostem než svému původnímu odběrateli. Prodej oleje se slevou by byl v rozporu s povinností péče řádného hospodáře, neboť by vedl k ekonomickým ztrátám. Stěžovatelka se navíc ohradila proti tomu, že jsou jí kladeny k tíži informace, které v rozhodné době neměla (konkrétně stanovisko doc. B., které navíc potvrzuje správnost jejího postupu).

[13] Stěžovatelka dále označila za vnitřně rozpornou úvahu krajského soudu, který jí vyčítá na jednu stranu, že obchodovala pod tržní cenou stanovenou na burze, a zároveň že si nezajistila cenově výhodnější nákup.

pokračování

[14] Na závěr stěžovatelka zpochybnila samotnou existenci daňového podvodu. Žalovaný se vůbec nevěnoval vztahům mezi jednotlivými společnostmi údajně zapojenými do řetězce. Většina těchto společností navíc nebyla žalobkyni v době obchodování známa, její přímý dodavatel DPH uhradil.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že z CMR listů dovozoval pouze to, že stěžovatelka si musela být vědoma existence několika článků řetězce. Zdůvodnění, proč nemohla odebrat olej přímo od polského producenta, uvedené v kasační stížnosti, se liší od toho v žalobě. Stěžovatelka se navíc polského výrobce evidentně nesnažila oslovit. Skutečnost, že stěžovatelka obdržela přesně to, co si od společnosti ANDI trade objednala, nevylučuje její účast na podvodu. Rada jejích tvrzení není nijak podložena. Žalovaný zopakoval, že stěžovatelka se na trhu s řepkovým olejem pohybuje dlouhodobě a musela si být vědoma rizikovosti této komodity. Řepkový olej je rizikový, protože je často cílem daňových podvodů. Způsob provádění plateb v řetězci nebyl stěžovatelce kladen k tíži, jeho nestandardnost však svědčí o existenci podvodu. E-mail, na který stěžovatelka odkazuje, nevypovídá s jistotou o tom, za jakou cenu byl řepkový olej standardně obchodován. Žalovaný nepopírá, že cílem obchodníků je levně nakoupit, nicméně při takto levném nákupu měla být stěžovatelka obezřetnější. Krajský soud po stěžovatelce nepožadoval detailní analýzu, pouze důkladnější prověření dodavatele. Okolnosti navázání spolupráce se společností ANDI trade stěžovatelka neobjasnila. Musela vědět, že tato společnost je do řetězce včleněna jen formálně. I Nejvyšší správní soud uznává, že absence účetních závěrek ve spojení s dalšími okolnostmi má v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti o jeho dodavateli. Okolnost, že stěžovatelka nemusela uzavřít písemnou smlouvu, nic nemění na tom, že stěžovatelčiny smlouvy měly nedostatky, které nejsou malicherné v kontextu toho, že stěžovatelka obchodovala se zcela novým dodavatelem. Žalovaný stěžovatelce nevytýkal, že nehledala cenově výhodnější nákup, pouze konstatoval, že z CMR listů bylo zřejmé, že olej je přeprodáván v řetězci. To, jakou cenu akceptuje, je plně na uvážení stěžovatelky, měla by však zvažovat i to, zda cena není podhodnocena, což by mohlo svědčit o kompenzaci ceny neodvedením DPH. Závěry krajského soudu v tomto směru nemusejí být vnitřně rozporné. Kontaktování dalších článků řetězce by stěžovatelce mohlo přinést řadu informací. Stěžovatelka nemohla předjímat, že by zakalený olej nemohla prodat žádnému odběrateli, určitým způsobům využití by tato vada nemusela bránit. Obdobné lze uvést k možnosti prodeje oleje se slevou. Stanovisko doc. B. předložila krajskému soudu stěžovatelka, ale soud z něj nemohl dovozovat jen skutečnosti, které jsou pro ni příznivé. Námitky vůči závěru o existenci daňového podvodu vypořádal již krajský soud, stěžovatelka je pouze doslovně opakuje.

[16] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[18] Podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je v kasační stížnosti nepřipustná námitka, kterou *stěžovatel neuplatnil před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Z citovaného ustanovení vyplývá, že nepřipustná je nejen námitka v řízení před krajským soudem vůbec neuplatněná, ale též námitka neuplatněná řádně, tedy i námitka opožděná (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. března 2021 č. j. 2 As 334/2017 - 61, bod 61, či ze dne 13. dubna 2021 č. j. 6 As 39/2019 - 55, bod 46). Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. lze přitom žalobu rozšířit o dosud neuplatněné žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně upozorňoval, že stěžovatelka v žalobě netvrdila, že by od polského producenta řepkového oleje nemohla odebírat přímo proto, že měla zájem o z jeho pohledu příliš malé, a tím pádem nezajímavé dodávky. Pouze uváděla, že pokud by se obrátila na jiné články řetězce než svého přímého dodavatele, jednala by v rozporu s dobrými mravy soutěže, a vystavila by se tak hrozbě žalob ze strany svých dodavatelů, poškodila by svou dobrou pověst a ohrozila své budoucí obchodní aktivity (str. 5 žaloby). Námitka, že přímý odběr od producenta by nemusel být vůbec možný, zazněla poprvé až ve vyjádření ze dne 16. listopadu 2021 (navazujícím na první rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci), tedy poměrně dlouho po uplynutí lhůty pro podání žaloby, navíc spíše v hypotetické rovině („samotní producenti jsou ve většině případů ochotni jednat o prodeji komodit pouze ve velkém množství“). Stěžovatelka v této souvislosti tvrdila i to, že se na producenta řepkového oleje neúspěšně obracela, toto velmi obecné tvrzení však nijak nepodložila.

[20] Taktéž až ve vyjádření ze dne 16. listopadu 2021 stěžovatelka uplatnila námitku, že z CMR listů nerozkrývá dodavatelské řetězce, nýbrž z nich pouze ověřuje, že jí dodavatel dodal objednané zboží v objednaném množství. Takto opožděně uplatněná námitka navíc odporuje tvrzení uvedenému na str. 5 žaloby, že „je nesporné a že žalobcem předložených listů jednoznačně vyplývá, že žalobce znal obchodní firmu polského výrobce dodávaného oleje a obchodní firmu prvního kupujícího (AB SORTIMENT a GRANTS AND FUNDING).“ Toto tvrzení zároveň vyvrací námitku stěžovatelky, že nevěděla o prodeji oleje v řetězci.

[21] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudek ze dne 1. března 2017 č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21, rozsudek ze dne 30. května 2018 č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 25, rozsudky ze dne 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5, a 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek ze dne 13. února 2019 č. j. 6 Afs 354/2018 - 23, bod 9, a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[22] Stěžovatelka namítá vnitřní rozpor mezi závěrem krajského soudu o neobvykle nízké ceně plnění (bod 49) a úvahou, že žalovaný v souvislosti s CMR listy „hodlal akcentovat, že žalobkyně, přestože měla k dispozici nástroje, jak pro sebe zajistit cenově výhodnější nákup řepkového oleje, nic v tomto směru nečinila“ (bod 54). Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s tím, že by tyto dva argumenty zakládaly nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný stěžovatelce přímo nevytýkal, že se nesnažila pořídit řepkový olej ještě levněji, než jak skutečně nakoupila. Vyjádřil však pochybnosti o ekonomické racionalitě toho, že stěžovatelka vědomě nakupovala olej přes několik pouze formálně zapojených společností, ačkoli znala jeho producenta i společnosti, které jej dovážely z Polska do České republiky, a mohla tak obchodovat přímo s nimi. Tuto okolnost oprávněně vyhodnotil tak, že svědčí o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Krajský soud v tomto směru upravil argumentaci žalovaného v tom smyslu, že ekonomicky racionální by byla snaha ušetřit (na maržích pouze formálně zapojených článků řetězce) poptávkou u vzdálenějších článků, což není samo o sobě nesprávné ani v přímém rozporu se závěrem, že cena stanovená pevně pod cenou řepkového oleje na komoditní burze je další okolností, která měla vzbudit stěžovatelčinu pozornost a přimět ji k větší opatrnosti.

pokračování

[23] Za podvod na DPH označuje judikatura „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 směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též například rozsudek ze dne 25. září 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, je totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling* a ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*).

[24] Samotnou existencí podvodného řetězce se žalovaný i krajský soud podrobně zabývali. Nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že žalovaný neprokázal existenci obchodní spolupráce mezi jednotlivými články řetězce. Nejvyšší správní soud v tomto směru odkazuje na zjištění žalovaného shrnutá v bodě [5] tohoto rozsudku, jakož i na podrobné vypořádání této otázky v bodech 32 až 42 rozsudku krajského soudu. Tyto závěry stěžovatelka nijak konkrétně nezpochybnila a k její obecné námitce postačí konstatovat, že úvahy žalovaného, s nimiž se ztotožnil i krajský soud, jsou logické a mají oporu ve shromážděných podkladech. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že s komoditami se běžně obchoduje v průběhu jejich přepravy. Tato skutečnost sama o sobě by k závěru o řetězovém podvodu nestačila, v projednávaném případě k ní však přistoupila řada dalších okolností (například zjevně koordinovaný systém plateb, který rozhodně není obvyklý, nebo shodně formulované smlouvy mezi jednotlivými články řetězce). Pohyb řepkového oleje se navíc u stěžovatelky nezastavil, nýbrž poté, co byl nakoupený olej smísen s olejem, který vylišovala stěžovatelka, pokračoval zpět do Polska (což by mohlo nasvědčovat i kolotočovému schématu podvodu, jak uváděl již krajský soud).

[25] Stěžovatelka namítala, že u jejího přímého dodavatele nedošlo k daňovému úniku, a odkazovala na výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Nejvyšší správní soud však již v rozsudku ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 - 47 odmítl, že by z citovaného rozsudku vyplývalo, že pokud nedošlo k daňovému úniku v rámci transakce mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem, nemůže být žalobce nikdy vědomým účastníkem podvodu na DPH. Zdůraznil, že v takovém případě by nebylo možné „odepřít nárok na odpočet jinému subjektu než přímému odběrateli toho, který neodvedl daň. Tento přístup by však prakticky znemožnil boj proti řetězovým daňovým podvodům, jejichž základním znakem je to, že mezi subjektem, který neodvede DPH (*missing trader*) a tím, který nárokuje nadměrný odpočet (*broker*), je několik dalších, které plnění zasažené podvodem pouze přeprodávají (*buffer*), což má za cíl ztížit identifikaci podvodného jednání. Žalobci může být odepřen nárok na odpočet DPH s ohledem na daň chybějící ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce, pokud [žalovaný] prokáže, že žalobce o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět.“ Z toho vyplývá, že žalovanému stačilo identifikovat chybějící daň u některého z článků řetězce (v tomto případě u společností AB SORTIMENT, GRANTS AND FUNDING, Powenta holding a KOMODITY.EU) a popsat mechanismus, jakým řetězec fungoval (což žalovaný učinil). Otázkou tak zůstává, zda stěžovatelka věděla, či alespoň měla a mohla vědět, že je součástí takového řetězce.

[26] Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem, že žalovaný identifikoval dostatek okolností, ze kterých vyplývá, že stěžovatelka si minimálně nepočínala dostatečně obezřetně, aby se účasti na podvodu vyhnula.

[27] Jelikož se i tomuto aspektu případu podrobně věnoval krajský soud, Nejvyšší správní soud jen stručně shrnuje, že stěžovatelka navázala obchodní spolupráci se společností, která do té doby neměla s obchodováním s řepkovým olejem žádné zkušenosti. Samozřejmě nelze říci, že by samotné obchodování s nováčkem na trhu svědčilo o nedostatečné obezřetnosti, ekonomicky racionální daňový subjekt je však schopen vysvětlit, proč si konkrétního dodavatele vybral, což se stěžovatelce nepodařilo (odvolávala se pouze na blíže nespecifikované doporučení osoby, která dle zjištění žalovaného sjednávala obchody i mezi jinými články řetězce). Podobně nezveřejňování účetních závěrek společností ANDI trade by samo o sobě nebylo problematické, zjištěné okolnosti je však třeba posuzovat ve vzájemném kontextu. Nejvyšší správní soud dále poukazuje na skutečnost, že stěžovatelka musela již v lednu 2015 (tedy v prvním z posuzovaných zdaňovacích období) vědět, že společnost ANDI trade odebírá olej od společnosti KOMODITY.EU, tedy od dodavatele, kterého stěžovatelka dle svých tvrzení opustila kvůli nedostatečné kvalitě oleje. V tu dobu totiž stěžovatelka uzavřela se společností ANDI trade dohodu o úhradě jedné platby na účet společnosti KOMODITY.EU (navíc na nezveřejněný účet, přestože společnost KOMODITY.EU měla i zveřejněné účty). Připomeňme i skutečnost, že stěžovatelka se svými dodavateli sjednala pevnou cenu, která byla nezanedbatelně nižší než cena řepkového oleje na komoditní burze v Rotterdamu. Sjednání pevné ceny u zboží s tak vysokou volatilitou (kolísavostí ceny) nedává na první pohled příliš velký smysl. V neposlední řadě lze poukázat na nedostatky ve smluvní dokumentaci, které Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažuje za malicherné (smlouvy podepsal vedoucí lisovny přesto, že šlo o obchody v řádech milionů Kč a v hlavičce smlouvy byl jako zástupce stěžovatelky uveden předseda představenstva, předmět plnění byl vymezen jen velmi obecně – například pro dodávku v prosinci 2014 v množství cca 25 t – 600 mt – aniž byly uzavřeny předpokládané dodatky). Ačkoli tyto nedostatky nezakládají neplatnost smluv, rozhodně svědčí o tom, že stěžovatelka transakcím nevěnovala patřičnou pozornost.

[28] Obecně lze uzavřít, že každá ze zjištěných okolností by sama o sobě nemusela být problematická, ve vzájemném souhrnu však tvoří dostatečný podklad pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

[29] Vyjádření doc. B., které stěžovatelka předložila v řízení před krajským soudem, skutečně potvrzuje, že problém s příliš velkým množstvím vody ve vylisovaném řepkovém oleji lze vyřešit smísením s olejem s menší koncentrací vody. Krajský soud však nepovažoval za věrohodné důvody, které stěžovatelku k tomuto kroku dle jejích tvrzení vedly. Poukázal na ve stanovisku uvedený mezinárodně uznávaný limit koncentrace vody v řepkovém oleji ve výši 0,5 %, přičemž v oleji u stěžovatelky bylo zjištěno 0,43 % vody s tím, že stěžovatelka se mohla pokusit olej prodat jinému odběrateli či jej prodat se slevou. Z vyjádření doc. B. sice vyplývá, že stěžovatelka uplatňuje přísnější standardy než půlprocentní standard organizace Fediol (viz poslední odstavec vyjádření), avšak závěr krajského soudu i tak obstojí. Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by stěžovatelka našla odběratele uplatňujícího méně přísná měřítká, popřípadě odběratele, pro kterého by bylo ekonomicky výhodné nakoupit méně kvalitní olej se slevou (o tom, že taková praxe není výjimečná, vypovídá existence mezinárodních standardů pro slevová schémata zmíněných ve vyjádření doc. B.). Stěžovatelka proti této variantě namítala pouze okem viditelné zakalení oleje, nespecifikovala však, v jakém směru by tato okolnost měla být na překážku (až doposud poukazovala pouze na vysokou koncentraci vody v oleji).

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 15. srpna 2022

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu