



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Lučební závody Draslovka a. s. Kolín**, se sídlem Havlíčkova 605, Kolín, zastoupená JUDr. et PhDr. Petrem Podlahou, Ph.D., advokátem se sídlem Vodičkova 792/40, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 11. 2020, č. j. 43 Af 24/2018-71,

**t a k t o :**

- I. Výroky II. a IV. rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 11. 2020, č. j. 43 Af 24/2018-71, **se zrušují.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28408/18/5300-22443-701728, **se zrušuje** v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 19. 6. 2017, č. j. 3273846/17/2111-50522-208266, č. j. 3273863/17/2111-50522-208266, č. j. 3273879/17/2111-50522-208266, č. j. 3273887/17/2111-50522-208266, č. j. 3273893/17/2111-50522-208266, č. j. 3273949/17/2111-50522-208266, č. j. 3273957/17/2111-50522-208266, č. j. 3273964/17/2111-50522-208266, č. j. 3273966/17/2111-50522-208266, č. j. 3273976/17/2111-50522-208266, č. j. 3273999/17/2111-50522-208266, č. j. 3274032/17/2111-50522-208266, č. j. 3274108/17/2111-50522-208266 a č. j. 3274149/17/2111-50522-208266, a tyto dodatečné platební výměry potvrzeny, a věc **se** v této části **v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 46 332 Kč k rukám jejího zástupce

JUDr. et PhDr. Petra Podlahy, Ph.D., advokáta, a to do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Rozhodnutím ze dne 7. 6. 2018, č. j. 26286/18/5300-22443-701728, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 22 dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 6. 2017, jimiž Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 až listopad 2013, leden 2014, únor 2014, duben 2014 a červen 2014 až leden 2015 v celkové výši 19 439 472 Kč a uložil jí povinnost uhradit související penále. Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28521/18/5300-22443-701728, změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 19. 6. 2017 tak, že daň doměřenou za zdaňovací období březen 2015 ve výši 1 186 734 Kč změnil na odpočet daně ve výši 4 529 236 Kč z důvodu uznání dodatečně uplatněného nároku na odpočet. Podstatou doměrku bylo neuznání nároku na odpočet daně za zdanitelná plnění (nákup čpavku) přijatá od společností Alamo Trade s. r. o. (dále též „Alamo“), RIDGENWOOD s. r. o. (dále též „Ridgenwood“) a BEORMEOL CONSULTING CZECH REPUBLIC spol. s. r. o. (dále též „Beormeol CZ“). Daňové orgány dospěly k závěru, že tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně vzhledem k nestandardním okolnostem mohla a měla vědět.

### II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žaloby u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“), který je usnesením ze dne 13. 10. 2020 spojil ke společnému projednání. Poté v záhlaví uvedeném rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného v části týkající se doměření daně za zdaňovací období měsíců červenec 2014 až březen 2015 (výroky I. a III.) a ve zbytku ji zamítl (výrok II.) a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení (výrok IV.).

[3] Krajský soud konstatoval, že námitky týkající se neprokázání existence chybějící daně či její nedostatečné identifikace uplatnila žalobkyně opožděně. Nepřisvědčil ani námitce, že by rozhodnutí žalovaného byla nepřezkoumatelná. Co se týče otázky, zda daňové orgány prokázaly, že žalobkyně věděla či vědět mohla a měla o své účasti na podvodném plnění, odlišil krajský soud obchody s dodavatelem Alamo a Ridgenwood (do června 2014) a s dodavatelem Beormeol CZ (od července 2014).

[4] V případě obchodů s Alamo a Ridgenwood dospěl krajský soud k závěru, že daňové orgány označily dostatek okolností svědčících o jejich nestandardnosti, které existovaly v době realizace těchto obchodních případů. Žalobkyně si jich proto musela být vědoma. Krajský soud poukázal zejména na to, že žalobkyně akceptovala zapojení dalšího článku (českých plátců daně) toliko na základě prostého pokynu Ing. J. I. z BEORMEOL CONSULTING SLOVAKIA, a.s. (dále též „Beormeol SK“), avšak její odpovědný

pokračování

zaměstnanec nadále vědomě a záměrně čpavek poptával a objednával u Beormeol SK. S českými plátcí ohledně daných obchodů nikdy přímo nejednal. Na tom nic nemění tvrzení žalobkyně o osobní schůzce s jednateli českých plátců, které nadto žalobkyně ani neprokázala. Taktéž neprokázala své tvrzení, že nebyla schopna obstat narychlo požadované množství čpavku jinde a že by Beormeol SK nesouhlasil s pokračováním dodávek formou třístranného obchodu, pokud by žalobkyně neakceptovala zapojení dalšího článku. S ohledem na význam suroviny pro výrobu žalobkyně bylo lze očekávat, že žalobkyně bude věnovat zajištění dodávek a osobě dodavatele zvýšenou pozornost. Tvrzení, že plynulost a řádnost dodávek osobně garantoval Ing. J. I., není srozumitelné ani nijak právně podložené. Podle rejstříkových zápisů pak nebyly společnosti Alamo a Ridgenwood právně ani personálně propojeny s Beormeol SK či s Ing. J. I. Žalobkyně měla být obezřetnější i s ohledem na to, že Alamo a Ridgenwood byly zcela novými společnostmi na trhu a nebyl jí sdělen přesvědčivý důvod pro přechod dodávek mezi Alamo a Ridgenwood, resp. pro zapojení článků, které v obchodním řetězci nevykonávaly faktickou činnost. Změnou obchodního modelu přitom žalobkyně ztratila kontrolu nad daňovými aspekty transakce, kterou do té doby měla. Ve vztahu k dodávkám od Alamo lze nadto od 2. čtvrtletí 2013 přičíst k tíži žalobkyně, že zaslala platby na nezveřejněný účet. U některých dalších okolností označených daňovými orgány krajský soud zčásti přisvědčil žalobkyni, že nejsou pro závěr o naplnění subjektivní stránky významné samy o sobě, ale pouze ve spojení s nastalou změnou obchodního modelu. Uzavřel však, že daňové orgány identifikovaly dostatek okolností, které svědčí o tom, že podstatná změna ve způsobu nákupu čpavku a následné obchodní transakce byly nestandardní a ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na řetězci zatíženém podvodem přinejmenším vědět mohla a měla (nikoliv že o ní věděla). Žalobkyně se nemůže vyvinít tím, že správce daně nezabránil podvodu na DPH, ale byla povinna prokázat, že sama přijala veškerá rozumná opatření, aby riziku svého zapojení do podvodu zabránil. To se jí v kontextu zjištěných nestandardností nepodařilo.

[5] V případě obchodů s dodavatelem Beormeol CZ krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány neprokázaly takové skutečnosti, na jejichž základě by bylo možno usuzovat, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět, že plnění je součástí obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Žalobkyně mohla s ohledem na personální propojení tohoto dodavatele s Beormeol SK předpokládat, že se jedná o novou distribuční společnost pro území ČR. Na základě zbylých okolností označených daňovými orgány pak nemohl jejich závěr o naplnění subjektivní stránky obstát.

### III.

[6] Proti výrokům II. a IV. rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Z důvodu značné obsáhlosti kasační stížnosti shrne Nejvyšší správní soud toliko podstatu jednotlivých námitek, které stěžovatelka uplatnila.

[7] V prvním okruhu námitek podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelka nesouhlasila s tím, že neuplatnila včas námitku stran nedostatečné identifikace chybějící daně. Nadto je podle ní soud povinen přihlédnout i bez námitek

k tomu, že nebyla řádně identifikována chybějící daň v řetězci. Dále se podle ní soud nedostatečně vypořádal s námitkou, že žalovaný v rozporu s judikaturou uváděl, že se důkazní břemeno přesouvá na základě „vědomostního testu“ zpět na stěžovatelku.

[8] Dále stěžovatelka shrnula průběh obchodování s čpavkem. Zdůraznila, že nemohla nakupovat čpavek přímo od polského výrobce, nýbrž od distributora, kterým byla pro Českou republiku společnost Beormeol SK. S jejím zástupcem Ing. J. I. obchodovala více než deset let. V roce 2012 jí tento oznámil, že z logistických důvodů jí nebude dodávat čpavek přímo Beormeol SK, ale Alamo, která čpavek nakoupí od Beormeol SK, přičemž k dodání dojde za stejných obchodních podmínek a on bude garantovat plynulost a řádnost dodávek. Tuto změnu dodavatele stěžovatelka akceptovala, neboť čpavek nutně potřebovala k výrobě. Dodavatele prověřila běžným způsobem a pokračovala v obchodech. Poté, co jí jednatel Alamo při osobní návštěvě oznámil, že z osobních a zdravotních důvodů ukončuje spolupráci, obrátila se na Beormeol SK. Ing. J. I. jí sdělil, že až do založení distributorské společnosti v ČR bude dodávky realizovat Ridgenwood. V letech 2013 až 2015 tedy šlo po materiální stránce stále o stejného výrobce i distributora jako předtím, nákupy probíhaly stále stejně. Nebylo proto třeba těmto nákupům věnovat větší míru pozornosti či obezřetnosti.

[9] Stěžovatelka poté rozporovala závěr krajského soudu, že si při obchodování s Beormeol SK a Alamo, resp. Ridgenwood počínala neobezřetně. Nezohlednil totiž specifika trhu s čpavkem nakupovaným v železničních cisternách. Na tomto trhu působí stabilně pouze několik aktérů, kteří se dobře znají, přičemž většina výrobců využívá pro distribuci do určitého státu dlouhodobě svého prověřeného distributora. Je prakticky nemožné, aby kontinuální dodávky čpavku zajistil někdo bez dohody s distributorem výrobce, resp. bez jeho dohledu. Na tomto trhu panuje vysoká míra důvěry a jakýkoliv podvod představuje výjimečné selhání některého z aktérů. Stěžovatelka by nejednala s dodavatelem Alamo či Ridgenwood, pokud by jí nebyli představeni jako dodavatelé jednoho z tradičních aktérů (výrobce či distributora). Jedná se o faktickou záruku danou povahou a fungováním tohoto malého trhu. Ing. J. I., který praxi trhu zná, navíc prohlašoval, že se jedná o jeho dodavatelské společnosti a choval se jako jejich zástupce. Využil tedy důvěry, kterou na trhu požíval, a toho, že obezřetnost se na tomto trhu projevuje právě obchodováním pouze mezi tradičními aktéry. Jednání stěžovatelky proto nelze posuzovat optikou nároků kladených na běžný trh s typově jinými výrobky, na němž se pohybuje řada aktérů, kteří se mění a vzájemně neznají. Bylo by neobvyklé a nestandardní, aby stěžovatelka jednala o dodávkách přímo s Alamo a nikoliv prostřednictvím tradičního distributora Beormeol SK, který vystupoval v roli garanta, existoval přes 15 let, realizoval stovky obchodů nezatížených podvodem a disponoval příslušným zázemím. Nejednalo by se ani o obezřetnější chování z hlediska prevence zapojení do daňového podvodu. Nadto je zcela obvyklé, že zahraniční společnosti využívají lokálního dodavatele, který není přímo vlastněn zahraničním výrobcem či distributorem. Neobstojí tak výtka krajského soudu, že stěžovatelka posílala poptávky a objednávky Beormeol SK, přestože formálně zboží dodávali Alamo či Ridgenwood. Stěžovatelka řádně vysvětlila důvody svého postupu. Dodavatelé byli schopni dodávat čpavek za zcela standardních podmínek, což nelze bez dobré orientace na takto specifickém trhu. Proto na těchto dodávkách nebylo nic podezřelého. Nelze pak klást stěžovatelce k tíži, že oba dodavatelé nakupovali čpavek od Beormeol SK za vyšší cenu, než fakturovali

pokračování

stěžovatelce. O této skutečnosti v době realizace obchodů nemohla vědět a nevěděla. S ohledem na způsob fungování trhu nebylo nijak nestandardní ani neuzavření písemné smlouvy s oběma dodavateli, neboť všechny obchody probíhají na základě čtvrtletních, popř. spotových objednávek. Akceptací objednávky či návrhu na uzavření smlouvy pak smlouva vzniká. Krom toho by ani uzavření dokonalé smlouvy nemohlo zabránit podvodu na DPH, jak potvrzuje transakce s Beormeol CZ. Krajský soud stejně jako žalovaný pak zcela pominuli, že ceny nakupovaného čpavku byly v místě a čase obvyklé. Stejně tak způsob dopravy a splatnost faktur.

[10] Stěžovatelka se dále vymezila proti úvaze krajského soudu, že dodavatelé nebyli spojeni s Beormeol SK. Tato skutečnost je zjevná z potvrzení objednávek i jednání Ing. J. I. Bez existence spojení by vůbec nemohly proběhnout dodávky dle požadavků stěžovatelky. Ing. J. I. v podstatě působil jako pověřený zástupce obou dodavatelů, což ostatně připustil i krajský soud. Došlo rovněž několikrát k osobnímu setkání ve věci daných dodávek. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 420/2018.

[11] V dalším okruhu námitek stěžovatelka brojila proti jednotlivým objektivním okolnostem, z nichž žalovaný dovozoval její povědomí o podvodu na DPH. Namítla, že nebylo vedeno řádné dokazování ve vztahu k rozhodnému období, že jsou tato zjištění z hlediska vědomí o podvodu na DPH irelevantní, že se nejedná o neobvyklé skutečnosti, a že některé z nich nastaly až po realizaci dodávek či se staly podezřelými až na základě pozdějších zjištění. Dohromady se tedy nejedná o logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících skutečností, které by spolehlivě prokazovaly, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do podvodného řetězce. Ze spisu nadto plyne, že oba dodavatelé daň na výstupu řádně přiznali, tedy nijak nenarušili neutralitu DPH ani nezískali neoprávněnou výhodu.

[12] Stěžovatelka dále shrnula, jakým způsobem prověřila oba dodavatele. Podle ní se jednalo o veškerá opatření, která od ní mohla být na malém trhu se čpavkem v železničních cisternách rozumně požadována s ohledem na to, že se jednalo o běžný obchodní případ z jejího pohledu i z pohledu transakcí. Zdůraznila, že ke změně dodavatele došlo již v roce 2012, kdy bylo nízké povědomí o kolotočových podvodech na DPH i informovanost o způsobech jejich provádění ze strany daňové správy. Nadto i správce daně disponoval stejnými informacemi, v nichž nyní spatřuje podezřelé objektivní okolnosti. Přestože nijak nezasáhl, stěžovatelce klade nerozeznání podvodu k tíži. Podle rozsudku kasacího soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017 přitom daňový systém nemůže přenášet veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoliv. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka měla na rozdíl od správce daně k dispozici podstatné informace o okolnostech svědčících o nestandardním způsobu obchodování. Změna dodavatele proběhla na daném trhu zcela standardně a ostatní objektivní okolnosti znal ve stejné době i správce daně. Pokud daňovému podvodu nezabránil, nemůže tuto odpovědnost přenášet na stěžovatelku. Ta nebyla pasivní, na rozdíl od daňové správy, která včas nereagovala na zjištění, že další články řetězce vůbec nepodávaly daňová přiznání.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka poukázala na časový kontext případu a absenci dnešních informací o podvodech na DPH v rozhodném období. Apelovala na to, že nelze její jednání a obezřetnost hodnotit optikou dnešních znalostí, resp. výsledném zjištění o spáchaném podvodu a spravedlivě od ní vyžadovat rychlejší reakci v prověřování obchodních partnerů než po správci daně. Krajský soud od stěžovatelky nesprávně požadoval vyšší povědomí na základě její účasti v přeshraničních obchodech. Ty však probíhaly vždy na uzavřeném specifickém malém trhu se známými a stálými aktéry, na němž do té doby žádný podvod nenastal. I judikatura se v rozhodné době teprve začala vytvářet a týkala se typově zcela jiných produktů a okolností. U okolností, které jsou dnes hodnoceny jako podezřelé či neobezřetné, nebyla stěžovatelka objektivně schopna rozpoznat jejich podvodný význam a účel. Její zaměstnanec neuměl vyhodnotit z dnešního pohledu jasné signály a indicie o prostém nastrčení dodavatelských společností a podvodném úmyslu Ing. J. I.

[14] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil výroky II. a IV. napadeného rozsudku a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, popř. současně zrušil i dosud nezrušenou část rozhodnutí žalovaného.

#### IV.

[15] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobám. Dodal, že stěžovatelka rozšířila svou žalobní argumentaci o otázku identifikace chybějící daně až po lhůtě k podání žaloby. K tomu odkázal na body 33 až 70 rozhodnutí o odvolání, kde vysvětlil, u kterých článků řetězce byla identifikována chybějící daň. Stěžovatelce nic nebránilo konkrétně proti těmto závěrům brojit, avšak neučinila tak. Krajský soud nepochybil, pokud se touto otázkou nezabýval nad rámec žalobních bodů. Dále žalovaný označil za nestandardní, že si stěžovatelka nového dodavatele neprověřila a neuzavřela s ním smlouvu, ale spolehla se na prosté doporučení od zavedené společnosti na trhu. Pokud Ing. I. prohlašoval, že se jedná o jeho společnosti, plynul z obchodního rejstříku opak. Nijak nepodložená je i domněnka stěžovatelky, že se jednalo o zástupce těchto dodavatelů. Ačkoliv se všichni na trhu dle tvrzení stěžovatelky znají, bez dalšího přistoupila na změnu dodavatele a tohoto prověřila pouze v živnostenském a obchodním rejstříku a v registru plátců. Nepřijala tedy adekvátní opatření k zabránění své účasti na podvodu. Tím se stala jeho účastníkem bez ohledu na eventuální prospěch. Podmínky pro odepření nároku na odpočet definované judikaturou byly jednoznačně splněny. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda krajský soud opomněl vypořádat část žalobní argumentace stěžovatelky týkající se existence daňového podvodu, konkrétně námitku nedostatečné identifikace chybějící daně. Podle stěžovatelky byla tato argumentace obsažena v bodě III. odst. 7 až 9 žaloby.

[19] Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatelka v žalobě zřetelně brojila pouze proti závěru správce daně, že věděla o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem na dani a tento závěr nazývala „klíčovou otázkou“. Nijak přitom nezpochybňovala skutkový závěr správce daně, že u některých účastníků řetězce, v němž byl podle zjištění správce daně přeprodáván čpavek, byla zjištěna neodvedená daň předcházející stěžovatelkou následně uplatněnému nároku na odpočet daně, tedy že došlo k narušení neutrality, na které je DPH postavena. Stěžovatelka v žalobě naopak opakovaně výslovně připustila, že zpráva o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného obsahují velmi podrobný a důkladný popis daňového podvodu třetích osob, který se odehrál na úrovni společností Ridgenwood, Slovatrade s. r. o. a Irbison company s. r. o. Na tom nic nemění její poukaz v bodě III. odst. 7, že přímí dodavatelé Alamo a Beormeol CZ z plateb přijatých od stěžovatelky daň na výstupu řádně přiznali, neboť i tato námitka je zřetelně součástí širšího komplexu výtek vůči závěru správce daně, že stěžovatelka věděla, že se účastní podvodu na dani. I v tomto bodě ostatně stěžovatelka dále žalovanému vytkla, že si nepoložil otázku, „*zda si žalobce (stěžovatelka, pozn. soudu) mohl z jakýchkoli důvodů být vědom, že nějakým podvodným jednáním mohou být zatíženy dodávky předcházející (dodávkám mezi Alamo či Beormeol CZ a stěžovatelkou, pozn. soudu)*“ a pokračovala, že: „*Informace, které Správce daně s odstupem několika let získal o jednotlivých daňových subjektech zapojených do obchodního řetězce, včetně poznatku o tom, že společnosti Slovatrade a Ridgenwood neodvedly daň za určité zdaňovací období daň (přitom právě v této skutečnosti shledal žalovaný podvod na DPH) nebyly pro žalobce v Rozhodném období objektivně dosažitelné.*“ Jinými slovy, stěžovatelka v žalobě evidentně vycházela z toho, že správce daně prokázal, že v souvislosti s plněním, které jí bylo dodáno a u něhož si uplatnila nárok na odpočet daně, nebyla odvedena daň některým z předcházejících účastníků řetězce. Zpochybňovala pouze to, zda správce daně prokázal, že o podvodu na DPH, který nebyl spáchán jejími bezprostředními dodavateli, věděla. V bodě III. odst. 8 a 9 pak stěžovatelka správci daně vytkla, že daňovému podvodu nezabránil, ačkoliv měl k dispozici stejné penzum veřejně dostupných informací jako stěžovatelka a že odpovědnost za zaplacení DPH chybějící v řetězci dodávek přenesl v rozporu s judikaturou na ni. Stěžovatelka tedy v žalobě nijak nerozporovala věcnou správnost skutkového závěru, že některé subjekty operující v dodavatelském řetězci předtím, než bylo zboží dodáno jí, nepřiznaly a neodvedly daň, natožpak že tato chybějící daň byla nedostatečně identifikována.

[20] Krajský soud proto správně nepovažoval argumentaci uplatněnou v replice k vyjádření žalovaného ze dne 10. 4. 2019 za rozvinutí žalobního bodu, který byl v žalobě včas uplatněn, ale za rozšíření žaloby provedené po lhůtě pro její podání (do 7. 8. 2018, resp. 22. 8. 2018). Správní soudnictví je přitom ovládáno zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body; zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by krajský soud nad rámec žalobní argumentace přistoupl k posuzování toho, zda byla dostatečně přesně vyčíslena chybějící daň, respektive zda tato byla doměřena konkrétním

článkům řetězce, postupoval by v rozporu s § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Soud je totiž při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (k tomu blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004-48, ze dne 25. 5. 2006 č. j. 2 Afs 154/2005-245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39).

[21] Nelze pak přisvědčit ani názoru stěžovatelky, že by měl krajský soud podrobně zkoumat otázku daňového podvodu i bez návrhu. Jakkoliv je pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu samotná existence daňového podvodu esenciální, z hlediska následného soudního přezkumu není tato objektivní okolnost závislá na okolnostech subjektivních do té míry, že by se krajský soud musel nad rámec žalobních bodů z vlastní iniciativy podrobně a z hlediska všech myslitelných aspektů zabývat naplněním objektivního hlediska, neboť by bez toho byl znemožněn následný přezkum okolností subjektivních. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38: *„Pokud totiž zůstane objektivní východisko - existence daňového podvodu - v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.“* Obdobný přístup zaujal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, či ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84. Nutno dodat, že krajský soud řádně ověřil, že správní orgány přezkoumatelným způsobem zdůvodnily, v jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod a že jejich závěry mají oporu ve správním spise (viz bod 64 rozsudku).

[22] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že nedostatečně reagoval na její námitku, že žalovaný hovořil o přesunu důkazního břemene na stěžovatelku, ačkoliv povinnost prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že plátce daně věděl nebo minimálně měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu, nese pouze správce daně. Krajský soud však jasně v úvodu posouzení žalobních bodů (viz bod 58 rozsudku) zcela v souladu s judikaturou zdůraznil, že objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení plátce daně do podvodného řetězce musí prokazovat správce daně, přičemž unese-li toto důkazní břemeno, musí mít daňový subjekt šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem. Touto optikou krajský soud následně přezkoumával závěry daňových orgánů a dospěl k závěru, že ve vztahu k dodávkám od Alamo a Ridgenwood důkazní břemeno v otázce subjektivní stránky unesly, přičemž stěžovatelka nepřijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že jí přijaté plnění není součástí podvodu.

[23] Souhrnně vzato lze tento okruh námitek uzavřít konstatováním, že ačkoliv stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a následně napadeného rozsudku, z jejich povahy je zřejmé, že převážně míří proti samotnému posouzení rozhodných skutečností daňovými orgány a následnému potvrzení postupu daňových orgánů krajským soudem v části týkající se dodávek od Alamo a Ridgenwood. Samotný nesouhlas stěžovatelky s právním hodnocením krajského soudu (resp. daňových orgánů)

pokračování

však nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) či b) s. ř. s. nezakládá.

[24] Vlastní předmět sporu spočívá právě v posouzení subjektivní stránky účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, tedy zda daňové orgány dostatečně prokázaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného některým ze subjektů v dodavatelském řetězci.

[25] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101: *„Při prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, kdy však tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných 'pilířích'. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato 'stavba' může i zhroutit.“*

[26] Zcela zásadním „pilířem“, na němž daňové orgány vystavěly závěr, že u stěžovatelky byla naplněna subjektivní stránka účasti na podvodu na dani, spočívá ve změně obchodního modelu, kdy se od 1. 7. 2012 stala přímým dodavatelem stěžovatelky namísto společnosti Beormeol SK společnost Alamo a poté na období 2. čtvrtletí 2014 společnost Ridgenwood. Tuto skutečnost považoval za zásadní „pilíř“ pro závěr daňových orgánů o nestandardnosti obchodních případů se společností Alamo (posléze Ridgenwood) i krajský soud. Akcentoval zejména, že stěžovatelka uvedeným krokem ztratila kontrolu nad placením DPH a bez dostatečného zdůvodnění přijala jako přímého dodavatele subjekt bez obchodní historie, s nímž ve věci nákupu čpavku vůbec nejednala a který nebyl nijak právně spojen s Beormeol SK.

[27] Podle Nejvyššího správního soudu však ve světle stěžovatelčiny argumentace a obsahu spisového materiálu právě tato prvotní úvaha o podezřelosti změny obchodního modelu postrádající racionální zdůvodnění neobstojí. Obecně lze sice přisvědčit úvaze, že náhlá změna zaběhnutého obchodního modelu zahrnující vložení článků bez vysvětlení jakéhokoliv jeho ekonomického přínosu pro danou transakci, zpravidla bude představovat objektivní okolnost, na jejímž základě lze usuzovat na vědomou účast zúčastněného subjektu na daňovém podvodu. V posuzovaném případě však není tato úvaha ve světle souvisejících námitek a vysvětlení stěžovatelky přesvědčivá a konzistentní, a to i ze strany krajského soudu. Úvaha o podezřelosti změny obchodního modelu především zcela pomíjí fakticitu vztahů týkajících se předmětných dodávek čpavku, respektive na tuto fakticitu nahlíží tendenčně až šablonovitě perspektivou zjištění, že došlo k daňovému úniku.

[28] Z provedeného dokazování plyne, že do 1. 7. 2012 stěžovatelce dodávala čpavek společnost Beormeol SK, která byla distributorem polského výrobce, a jednal za ni Ing. J. I. Po uvedeném datu stěžovatelka nadále zasílala cenové poptávky na čtvrtletní dodávku čpavku tomuto distributorovi prostřednictvím Ing. J. I. Tato osoba následně reagovala konkrétní cenovou nabídkou, kterou činila jako zástupce společnosti Beormeol SK. Poté, co stěžovatelka akceptovala nabídku a zaslala společnosti Beormeol SK objednávku s rozpisem dodávek, obdržela její potvrzení s podpisem Ing. J. I. v kolonce dodavatel a dovětkem: „*BEORMEOL CONSULTING SLOVAKIA, a.s. oznamuje, že plnenie a fakturáciu uskutoční Alamo Trade s. r. o., Praha 1*“, což bylo doprovázeno rovněž podpisem Ing. J. I. a razítkem společnosti Alamo s podpisem. V případě potvrzení objednávky na 2. čtvrtletí 2014 oznámení odkazovalo na společnost Ridgenwood a od 3. čtvrtletí 2014 převzala dodávky na základě oznámení ze dne 25. 6. 2014 společnost Beormeol CZ, jíž byly adresovány rovněž objednávky. Z výpovědi J. Z., vedoucího zásobování a logistiky stěžovatelky, mimo jiné vyplývá, že spolupráce se společností Beormeol SK započala před rokem 1998. Za stěžovatelku ve vztahu ke společnosti Beormeol SK jednal on, Ing. P. B., Ing. M. B. (generální ředitel), Ing. J. S. (obchodní ředitel) a v účetních věcech Ing. V. B. a paní F. Čpavek byl u této společnosti objednávan od roku 2011 do 1. poloviny roku 2014. Po celou dobu jednal J. Z. ve věci dodávek čpavku vždy pouze s Ing. J. I. a dodávky probíhaly za stále stejných podmínek, cena se pohybovala v relaci nabídek ostatních dodavatelů této suroviny. Zapojení dodavatele Alamo byla jeho volba, jejíž důvody J. Z. neznal, přikládal ji logistickým a finančním důvodům. Z jeho pohledu byla důležitá stabilita dodávek a schopnost zajistit odpovídající množství čpavku pro výrobu. Jedná se o stěžejní surovinu, která není lehce k mání, stěžovatelka proto kombinuje různé zdroje s tím, že přepravu v cisternách zajišťuje vždy dodavatel. Generální ředitel stěžovatelky Ing. M. B. mimo jiné vypověděl, že stěžovatelka poptávala čpavek od společnosti Beormeol SK a dalších 4 dodavatelů. Za společnost Beormeol SK jednal vždy pouze Ing. J. I., dodávky probíhaly plynule do uzavření smlouvy se společností Beormeol CZ. Od 3. kvartálu 2012 došlo k tomu, že z rozhodnutí společnosti Beormeol SK za ni dodávky realizovala jí určená společnost. Přesné důvody nezná, mohly být finanční či logistické. Distribuční cestu čpavku volila společnost Beormeol SK s tím, že ji v konkrétním období zajistila jí určená společnost. Žádní další zaměstnanci stěžovatelky vyslechnuti nebyli. Ing. J. I. ve své výpovědi uvedl, že cílem zapojení dalších společností bylo zajištění dodávek čpavku dle dohodnutého harmonogramu. Poukázal na logistické problémy související s dobou přepravy od výrobce ke stěžovatelce, malou velikostí jejího zásobníku a denní spotřebou. Přeprava čpavku je přitom ekonomicky náročná, společnost Beormeol SK pronajímá cisterny a hradí přepravu čpavku z Polska ke stěžovatelce. Jelikož stěžovatelka zpracuje pouze 3 cisterny čpavku denně, prodlužuje se doba obratu cisterny. Společnost Beormeol SK se snažila o snížení přepravních nákladů. Dalším dokazováním správce daně zjistil, že po celou dobu odběru čpavku od polského výrobce v letech 2013 až 2015 se přeprava a její podmínky nezměnily - na přepravních listech je jako importér stále uváděna společnost Beormeol SK. Společnosti Alamo ani Ridgenwood nefigurují jako přepravci či zprostředkovatelé přepravy.

[29] Podle dosud shromážděných poznatků o navázání spolupráce a průběhu obchodů mezi stěžovatelkou a dodavatelem Alamo (následně Ridgenwood) se Nejvyššímu správnímu soudu nejeví nastalá změna modelu dodávek po 1. 7. 2012 jednoznačně podezřelá a neobezřetná, jak dovozují daňové orgány a krajský soud. Především nelze

pokračování

pomíjet zcela ústřední roli Ing. J. I., tedy osoby etablované na trhu se čpavkem, s níž stěžovatelka podle výpovědí jejích zaměstnanců obchodovala řadu let. Tato osoba přitom evidentně po 1.7.2012 zastřešovala dodávky čpavku a nadále vystupovala ve vztahu ke stěžovatelce jako distributor polského výrobce, který využívá pro realizaci dodávek lokálního partnera (nejprve společnost Alamo, poté Ridgenwood a nakonec Beormeol CZ). Z výsledku Ing. J. I. pak vyplývá, že byl evidentně schopen prezentovat plausibilní a veskrze ekonomicky racionální důvody pro zapojení dalšího dodavatele za účelem plynulého zabezpečení dodávek čpavku do areálu stěžovatelky. V rozhodnou dobu tedy nemusela stěžovatelka s ohledem na dlouhodobost obchodního vztahu nutně pojmout podezření ohledně podvodného charakteru vzniklého řetězce a mohla se legitimně spolehnout na to, že její dlouhodobý partner má pro jeho vytvoření ekonomicky racionální důvody související s krytím nákladů finančně náročné logistiky čpavku. Pakliže probíhaly obchody mezi stěžovatelkou a společností Beormeol SK takřka 15 let bezproblémově, spolehlivě a ke spokojenosti stěžovatelky, je zcela přirozené, že v tomto vztahu panovala i s ohledem na popsání specifika trhu s čpavkem vzájemná důvěra. Díky ní stěžovatelce mohlo stačit jako zdůvodnění zapojení lokálního dodavatele tvrzení o logistických a finančních důvodech a mohla pokračovat nadále ve spolupráci, aniž by prověřovala dodavatele zvolené Ing. J. I. nad rámec běžných mechanismů. Za popsáných okolností jednoduše nemuselo být jediným možným vysvětlením zapojení lokálního článku to, že se dlouhodobý obchodní partner podílí na vytváření podvodného řetězce za účelem daňového úniku. S ohledem na tehdejší zkušenosti a znalosti stěžovatelky, jakož i jí dostupné informace lze přistoupit na její vysvětlení, podle něhož se z jejího pohledu v podstatě o žádnou skutečnou změnu obchodního modelu nejednalo, neboť nadále odebírala prostřednictvím Ing. J. I. čpavek polského výrobce za shodných podmínek, které se neodchylovaly od jiných dodávek této suroviny. Toto vysvětlení plně koresponduje jednání stěžovatelky v rozhodnou dobu a provedeným důkazům včetně výpovědí jejích dvou zaměstnanců.

[30] Argumentace daňových orgánů a krajského soudu o navázání obchodní spolupráce se zcela neznámým dodavatelem bez obchodní historie, zkušeností na relevantním trhu a osobního kontaktu, by zpravidla měla silnou vypovídací schopnost ve vztahu k subjektivní stránce účasti na podvodu na dani. V posuzované věci ovšem naráží právě na to, že stěžovatelka nadále zajišťovala dodávky čpavku prostřednictvím dosavadního dlouholetého dodavatele, za nějž dodávky sjednával a vyřizoval Ing. J. I. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by došlo bez dalšího k navázání nové spolupráce se zcela neznámým subjektem bez patřičných zkušeností na trhu. V tomto ohledu je nadto argumentace krajského soudu nekonzistentní. Tento ve shodě s daňovými orgány stěžovatelce na jednu stranu vytýká, že ve věci dodávek čpavku po celou dobu jednala pouze s Ing. J. I., nikoliv přímo s jednatelem společnosti Alamo (resp. Ridgenwood), tedy s pro ni neznámou osobou. Na stranu druhou však klade stěžovatelce k tíži právě to, že obchodovala s pro ni zcela neznámými subjekty, které nebyly etablované na trhu, ani za nimi nestály na trhu zavedené společnosti, respektive nebyly propojeny s osobami zavedenými na trhu. Zejména podtržený dovětek přitom nemá oporu v provedeném dokazování. Byť Ing. J. I. nesvědčilo žádné formální jednatelské oprávnění ve vztahu ke společností Alamo či Ridgenwood (nefiguroval jako jednatel či společník), z doložené komunikace (reakce na poptávky a objednávky) je zjevné, že to byl právě a pouze on, kdo sjednával a vyřizoval jednotlivé dodávky a jejich podmínky a zabezpečoval jejich realizaci ve vztahu ke

stěžovatelce. Ta tudíž mohla určené dodavatele legitimně vnímat jako společnosti personálně či jinak spřízněné s jejím dlouholetým obchodním partnerem.

[31] Nutno přitom zdůraznit, že z pohledu stěžovatelky se tato situace nijak zásadně nelišila od té, kdy dodávky převzala společnost Beormeol CZ, v níž figuroval syn Ing. J. I. Společnost Beormeol CZ byla rovněž společností bez jakékoliv historie. Vyšší míru spolehlivosti, která by teoreticky měla vyplývat z propojení s dlouhodobým obchodním partnerem (Ing. J. I.), bylo možné presumovat toliko na základě názvu společnosti a skutečnosti, že v ní vystupoval syn Ing. J. I. Není však zřejmé, proč by obdobnou úroveň jistoty nemohla zaručovat společnost, která má sice odlišný název, avšak kterou Ing. J. I. označil jako konečného dodavatele za situace, kdy nadále vyřizoval poptávky, objednávky a komunikoval s obchodním oddělením stěžovatelky. Personální propojení prostřednictvím příbuzenského vztahu může být sice určitým indikátorem, nelze však přehlížet, že v běžném životě, případně přímo v obchodním, dojde často k utužení vztahů pevnějších než rodinných. Příležitě na tuto problematiku poukázal Ústavní soud v nálezu ze dne 9. 7. 2018, sp. zn. II ÚS 955/18, ve kterém se zabýval otázkou osoby blízké v případě přátelství, přičemž zdůraznil, že mezi nepříbuznými osoby mohou vznikat i vztahy pevnější než mezi rodinnými příslušníky. Jeví se tedy jako nelogické, pokud krajský soud rozlišoval dvě období dodávek toliko na základě toho, že ve společnosti Beormeol CZ vystupoval syn Ing. J. I. Nota bene za situace, kdy za společnosti Alamo a následně Ridgenwood jednaly osoby, které byly jako Ing. J. I. slovenské národnosti, a o kterých se mohla stěžovatelka s ohledem na postup Ing. J. I. domnívat, že s ním mají minimálně standardní obchodní vztahy. Ani v jednom případě tedy nemuselo sporné uspořádání distribučního kanálu s ohledem na aktivní zapojení hlavního aktéra Ing. J. I. působit bez dalšího podezřele.

[32] Ze správního spisu nevyplývá nic, co by zpochybňovalo tvrzení stěžovatelky, že s Ing. J. I. v této branži (chemické produkty) dlouhodobě a bez jakýchkoliv problémů spolupracovala a že společnost Beormeol SK, kterou zastupoval a s níž stěžovatelka ve věci dodávek čpavku jednala, byla jediným distributorem daného výrobce čpavku pro český trh. Pokud tedy tato osoba běžným způsobem akceptovala standardní čtvrtletní poptávku stěžovatelky na dodání požadovaného množství čpavku a poté v rámci potvrzení objednávky oznámila, že vlastní plnění provede společnost Alamo (ve 2. čtvrtletí 2014 Ridgenwood), lze pochopit, že stěžovatelka toto uspořádání považovala za obchodně-distribuční rozhodnutí daného distributora a nepojala podezření, že se jedná o vytvoření podmínek pro spáchání podvodu na dani. Za situace, kdy samotné dodávky nadále probíhaly zcela standardním způsobem (cena, přeprava, množství, původ, frekvence dodávek, úhrady plateb, kontrola jakosti zboží) se podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka mohla s důvěrou spoléhat na legitimitu těchto plnění. Od stěžovatelky tak nebylo možné požadovat zvýšené nároky na obezřetnost jen proto, že namísto prověřeného slovenského distributora provedla dodávky jím avizovaná česká společnost, neboť ze správního spisu nevyplývá, že by společnosti Alamo a Ridgenwood byly podezřelé „na první pohled“. Ostatně, daňový podvod se ani neodehrál na úrovni dodávek mezi jimi a stěžovatelkou. S ohledem na aktivní úlohu dlouhodobého obchodního partnera stěžovatelky a současně výhradního distributora polského výrobce se stěžovatelka mohla skutečně v roce 2012 domnívat, že se jedná o prosté organizačně obchodní opatření ze strany distributora a nemusela jej podezírat z nekalého jednání v oblasti daňové. Zvláště

pokračování

pak při zohlednění tehdejšího nižšího povědomí o podvodech na dani - tehdejší rozrůstající se zveřejněná judikatura Nejvyššího správního soudu se týkala především zlatého granulátu, tedy typově zcela odlišné komodity, navíc obchodované za vysoce nestandardních podmínek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 1/2010-252, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012-37, aj.).

[33] Poukazoval-li žalovaný na to, že společnosti Alamo i Ridgenwood byly nově vzniklé společnosti bez obchodní historie a webových stránek, které měly pouze virtuální sídla a jednatele slovenské národnosti bez bydliště v ČR a nezveřejnily účetní závěrky, jedná se o objektivní okolnosti, které při akceptaci vysvětlení uspořádání distribučního řetězce po 1. 7. 2012 ztrácejí potenciál mít vypovídací schopnost ve vztahu k subjektivní stránce účasti na podvodu na dani. V podstatě totiž pouze dotváří hodnocení správce daně, že jednání stěžovatelky při změně obchodního modelu bylo neobvyklé a neobezřetné. Jinými slovy, samy o sobě, a to ani ve vzájemné souvislosti pro svou obecnost a plošnost neudrží závěr o naplnění subjektivní stránky na straně stěžovatelky, stejně jako konstatoval krajský soud v případě dodávek od společnosti Beormeol CZ. Jak navíc bylo vysvětleno výše, skutečnost, že dané společnosti měly jednatele, kteří byli stejně jako Ing. J. I. slovenské národnosti, mohla u stěžovatelky spíše vzbuzovat důvěru v to, že se jedná o jeho standardní obchodní partnery. Co se týče okolnosti, že úhrady za čpavek probíhaly bezhotovostně na nezveřejněný účet Alamo, lze poukázat na nižší vypovídací schopnost tohoto argumentu ve vztahu k podezřelosti daného dodavatele při navázání spolupráce a jeho prověřování, jak upozornil již krajský soud v bodě 84 rozsudku.

[34] Nelze rovněž odhlédnout od toho, že daňové orgány do souhrnu objektivních okolností, které mají vypovídat o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, tedy i nutně vzbuzovat podezření stran změny obchodního modelu, zahrnuly řadu takových okolností, které nastaly až po konci daňového podvodu a nebyly nijak provázány s účastí stěžovatelky v řetězci. Daňové orgány například poukazovaly na to, že se v řetězci vyskytovaly nekontaktní články, které se správcem daně nespolupracují, po uskutečnění obchodů jim byl přidělen status nespolehlivého plátce, či u nich došlo ke zrušení registrace, případně ke zrušení společnosti. V rozhodnutích však absentuje jakékoliv zdůvodnění, jak tyto okolnosti nastalé *ex post* souvisejí s konkrétními obchody, které stěžovatelka realizovala v letech 2013 a 2014 a jak by měly poukazovat na její vědomí o podvodu již v době jeho páchání. Dále se daňové orgány opíraly o to, že od dubna 2015 již dále nebyli do řetězce zapojeni plátci, u nichž došlo k daňové ztrátě. Tato okolnost je však zjevně důsledkem jednání stěžovatelky, která reagovala promptně na zjištění ze strany správce daně při postupu k odstranění pochybností a od 22. 5. 2015 hradila daň uvedenou na dokladech přímo na účet správce daně příslušného pro Beormeol CZ. Stěžovatelce nelze klást rovněž k tíži to, jak fakturačně (ne)probíhala doprava čpavku mezi společnostmi Beormeol SK a jí zapojenými dalšími společnostmi.

[35] Lze uzavřít, že správce daně neoznačil dostatečně relevantní okolnosti, z nichž by bylo možno spolehlivě a bez rozumných pochybností usuzovat na to, že stěžovatelce nutně muselo, respektive mělo být v rozhodnou dobu zřejmé, že určení lokálního dodavatele ze strany Beormeol SK představuje toliko účelové vložení dalšího článku do

obchodního řetězce bez ekonomického opodstatnění, které je motivováno vytvořením podmínek pro realizaci podvodu na DPH. Jím označené okolnosti svědčí spolehlivě pouze o tom, že v řetězci dodávek předcházejícím dodání stěžovatelce došlo ke spáchání podvodu na dani, nikoliv nutně o tom, že stěžovatelka o tomto podvodu s ohledem na konkrétní (specifické) okolnosti věci věděla, respektive s ohledem na tyto okolnosti mohla a měla vědět. Tímto Nejvyšší správní soud netvrdí, že by úvaha daňových orgánů o naplnění subjektivní stránky na straně stěžovatelky v konečném důsledku nemohla uspět, neboť její jednání vykazovalo určité rizikové znaky. Způsob, jakým se daňové orgány vypořádaly s dosavadními zjištěními, ovšem není ve světle námitek stěžovatelky dostatečně přesvědčivý. Stěžovatelka jakožto konečný odběratel a zpracovatel reálně dodávané specifické suroviny předložila plausibilní vysvětlení svého tehdejšího jednání, které má oporu v dosud provedených důkazech. Daňové orgány se s tímto vysvětlením a provedenými důkazy přesvědčivě nevypořádaly a založily svá rozhodnutí na do značné míry šablonovitých a stereotypních úvahách. Nutno však dodat, že výše uvedené závěry nelze zobecňovat ve vztahu k jakékoliv obdobné změně běžícího obchodního modelu. U této je z podstaty věci nezbytné vyžadovat zvýšenou obezřetnost účastníků daného obchodního vztahu, neboť se z daňového hlediska jedná o typickou indicii podezřelého chování, kterým se vyznačují podvody na DPH. Při absenci přesvědčivého ekonomicky racionálního zdůvodnění daného postupu bude tato indicie zásadně představovat objektivní okolnost, z níž lze usuzovat na naplnění subjektivní stránky účasti na podvodu. Každý případ je nicméně třeba posuzovat individuálně, což Nejvyšší správní soud v této hraniční věci učinil.

[36] S ohledem na výše uvedené shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil výroky II. a IV. napadeného rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného v plném rozsahu, rozhodl současně o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[37] V případě, že Nejvyšší správní soud ruší rozsudek krajského soudu a současně ruší i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. Výsledkem soudního přezkumu bylo zrušení obou napadených rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka proto měla ve věci plný úspěch. V takovém případě je žalovaný povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit stěžovatelce náklady řízení před soudem.

[38] Jelikož Nejvyšší správní soud zrušil rovněž související nákladový výrok krajského soudu, rozhodl rovněž znovu o nákladech řízení před ním, přestože krajský soud již stěžovatelce přiznal náhradu nákladů řízení o žalobě v rozsahu odpovídajícím zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2018, č. j. 28521/18/5300-22443-701728. Náklady řízení o žalobách tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za každou z žalob, tj. celkem 6 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení advokátem. Před krajským soudem byly podány dvě samostatné žaloby a zpočátku o nich byla vedena dvě samostatná soudní řízení. Následně došlo k jejich spojení ke společnému projednání. Podle § 12 odst. 3

pokračování

vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) platí, že *při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí.* V řízení o žalobách učinil zástupce stěžovatelky před spojením věcí šest úkonů právní služby a jeden úkon po jejich spojení, celkem tedy sedm úkonů právní služby. Ty spočívaly dvakrát v přípravě a převzetí zastoupení, dvakrát v sepsání žaloby, dvakrát v replice k vyjádření žalovaného (za jejíž součást soud považuje podání ze dne 10. 11. 2020) a v účasti na jednání dne 13. 11. 2020, které trvalo 1 hodinu a 40 minut [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Odměna tak činí v dané věci 6 x 3 100 Kč a 1 x 5 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a s § 12 odst. 3 advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 7 x 300 Kč (srov. přiměřeně rozsudek tohoto soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 6 Afs 395/2020-69). Jelikož zástupce stěžovatelky doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka za úkony právní služby o 21% sazbu této daně, tj. o 5 418 Kč. Celkem tedy náklady řízení o žalobě činí 37 218 Kč. Náklady stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti tvoří soudní poplatek ve výši 5 000 Kč a náklady vynaložené na právní zastoupení. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli odměnu 3 100 Kč za jeden úkon právní služby v podobě sepsání kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a s § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], a jeden režijní paušál v hodnotě 300 Kč za jeden úkon právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Částka za úkony právní služby se zvyšuje o 21% sazbu DPH, tj. o 714 Kč. Náhrada nákladů řízení před kasačním soudem tak celkem činí 9 114 Kč. Náklady řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem tedy celkem představovaly 46 332 Kč. Žalovaný je proto povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení v uvedené částce k rukám jejího advokáta JUDr. et PhDr. Petra Podlahy, Ph.D., a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. ledna 2023

David Hipšr  
předseda senátu