



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: **TIPSOL s. r. o.**, se sídlem Politických vězňů 156/21, Beroun, zastoupená společností **GT Tax a. s.**, se sídlem Pujmanové 1753/10A, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 17. 2. 2021, č. j. 55 Af 5/2019-86,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně, společnosti GT Tax a. s.

**Odůvodnění:**

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 13. 12. 2018, č. j. 54859/18/5300-22441-701848, žalovaný změnil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ze dne 6. 11. 2017, kterými Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2012 ve výši 4 585 499 Kč a březen 2012 ve výši 4 550 754 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále. Změna dodatečných platebních výměrů spočívala v opravě údaje o datu splatnosti doměřené daně a penále. Ve zbytku žalovaný potvrdil doměrek správce daně, který vznikl v důsledku neuznání nároku na odpočet daně za zdanitelná plnění (letecký petrolej JET A-1) přijatá žalobkyní od společnosti GLORIA VENDOR s. r. o. (dále též „Gloria Vendor“). Daňové orgány dospěly k závěru, že tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

## II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“), který v záhlaví uvedeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu daňové orgány nezjistily takové okolnosti, které by odůvodnily závěr o existenci daňového podvodu. Nepostačuje totiž prosté zjištění, že pohonné hmoty byly obchodovány v řetězci společností, v němž se stala jedna z nich nekontaktní, přestala plnit daňové povinnosti a neuhradila stanovenou daň. Neodvedení daně musí být současně důsledkem jednání, jehož cílem bylo zneužít systém DPH, nikoliv důsledkem pouhého podnikatelského selhání, popřípadě jiného omluvitelného důvodu. Ze zjištění správce daně plyne, že společnost Gloria Vendor hradila své daňové povinnosti běžným způsobem do března 2011 a daňová přiznání podávala do ledna 2013. Její bývalý jednatel J. K. pak vypověděl, že české účty společnosti měly být v březnu 2011 zablokovány. Správce daně však tuto skutečnost blíže neproověřoval, přestože nemožnost disponovat s finančními prostředky může být přirozeným vysvětlením nehrazení daňových povinností. Pakliže byly české účty Gloria Vendor skutečně blokovány, nesvědčí nutně o podvodném charakteru transakcí podle krajského soudu ani způsob úhrady dodávek ze strany žalobkyně. Je logické, že v této situaci žalobkyně hradila částku odpovídající základu daně přímo dodavateli společnosti Gloria Vendor a DPH na její slovenský účet. Správce daně přitom neučinil žádné skutkové závěry z toho, jak bylo dále s prostředky na slovenském účtu Gloria Vendor naloženo. Nelze rovněž hovořit o tom, že by společnost Gloria Vendor úplně „zmizela ze scény“ po uskutečnění dodávek. K tomu došlo až téměř rok poté, přičemž do této doby podávala daňová přiznání, souhrnná hlášení a komunikovala se správcem daně, a to i po zahájení kontrolního postupu. Současně se správci daně podařilo v roce 2017 vyslechnout jejího bývalého jednatele. Daňové orgány nijak blíže neobjasnily, jak ukončení činnosti Gloria Vendor souvisí s tvrzeným daňovým podvodem spočívajícím v neodvedení daně za únor a březen 2012. Zjištěné skutečnosti podle krajského soudu naopak zásadně oslabují závěr správce daně, že nezaplacení daně společností Gloria Vendor bylo motivováno podvodným jednáním. Jako nepřesvědčivé, neúplné a nemající vazbu na konkrétní dané věci označil krajský soud i závěry správce daně o smyslu zapojení společnosti Gloria Vendor do obchodního řetězce. Podle krajského soudu nesvědčí o existenci podvodného řetězce ani zjištění správce daně, že Gloria Vendor nebyla po určitou dobu registrována jako distributor pohonných hmot, neboť se netýká období zahájení spolupráce ani období, kdy byla realizována konkrétní sporná plnění. Pro závěr o existenci podvodu pak nepostačuje, že Gloria Vendor má jen virtuální sídlo, a že několik let nezakládala účetní závěrky do sbírky listin. Domněnku, že se žalobkyně mohla v minulosti podílet na daňovém podvodu, daňové orgány nijak nepodložily a nevysvětlily její souvislost se současnou transakcí. Krajský soud nepovažoval z hlediska existence daňového podvodu za *a priori* neobvyklý způsob úhrady kupní ceny mezi jednotlivými články řetězce, ani to, že žalobkyně poskytla Gloria Vendor v listopadu 2011 úročenou půjčku na překlenutí jejích finančních problémů. Daňové orgány nevzaly v potaz ekonomickou racionalitu tohoto jednání.

[3] Nedostatky ve vymezení chybějící daně, resp. existence daňového podvodu přitom podle krajského soudu nenapravit ani žalovaný. Ten k úvahám správce daně doplnil čistou spekulací stran vykazování fiktivních plnění na straně Gloria Vendor a přidal zcela nové skutkové zjištění, že existence chybějící daně byla zjištěna rovněž u německé společnosti

pokračování

VIKTORIAGRUPPE Aktiengesellschaft (dále též „Viktoriagruppe“). Není však patrné, jak k tomuto závěru dospěl. Žalovaný v této souvislosti hodnotil zcela nově odpověď na mezinárodní dožádání. Bylo proto jeho povinností postupovat podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“). K porušení § 115 odst. 2 DŘ došlo podle krajského soudu rovněž v souvislosti s hodnocením podmínek převodu obchodního podílu na společnosti Gloria Vendor. Porušení zákazu překvapivosti rozhodnutí by samo o sobě nemuselo být důvodem pro jeho zrušení, pokud by obstál závěr žalovaného o existenci daňového podvodu. Tak tomu ovšem v daném případě není. Ostatní „neobvyklé okolnosti“, které jsou procesně použitelné a které by měly svědčit o podvodném charakteru obchodního řetězce popsaného v rozhodnutí správních orgánů, pak podle krajského soudu vykazují i v souhrnu tak nízkou intenzitu „nestandardnosti“, že nemohly vést k závěru učiněnému daňovými orgány. Krajský soud zejména zpochybnil to, jak daňové orgány hodnotily roli K. M. a okolnosti jeho spolupráce se žalobkyní.

[4] Závěrem krajský soud daňovým orgánům vytkl, že nepřihlédly ke všem okolnostem dané věci a řádně se nevypořádaly s odvolacími námitkami, jimiž žalobkyně plausibilně zpochybňovala indicie, jež měly nasvědčovat spáchání podvodu. Přestože daňové orgány měly k dispozici řadu poznatků, nevyhodnotily je do té míry podrobnosti, která by umožňovala učinit přesvědčivý závěr o spáchání podvodu. Úkolem krajského soudu přitom nebylo jejich rozhodnutí doplňovat, nýbrž přezkoumat.

### III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud popřel princip úplné apelace, neboť přezkoumával především zprávu o daňové kontrole jako by byl třetí instancí soustavy daňové správy. Jeho úkolem však bylo přezkoumat rozhodnutí žalovaného, který v rámci odvolacího řízení napravuje vady nastalé před správcem daně. Předmětem sporu tedy mělo být rozhodnutí žalovaného. Vůči němu měly směřovat žalobní námitky a v jejich rámci se měla odehrát přezkumná činnost soudu. Krajský soud se však zabýval vymezením daňového podvodu ve zprávě o daňové kontrole, ačkoliv žaloba toto vymezení nijak nespороvala. Zcela očividně tímto soud vybočil z rámce žaloby, a to v případě všech jeho jednotlivých úvah stran existence daňového podvodu. Krajský soud domýšlel argumentaci žalobkyně k tíži stěžovatele a prezentoval vlastní úvahy bez opory v žalobě, čímž porušil rovnost stran sporu. Jelikož krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, aniž by byl povinen k rozhodným otázkám přihlížet z úřední povinnosti, dopustil se jiné vady řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[6] Z procesní opatrnosti se pak stěžovatel vyjádřil i k jednotlivým závěrům krajského soudu, přestože byly učiněny bez žalobního podkladu. Uvedl, že žalobkyně v průběhu daňového řízení nenamítala, že by byla chybějící daň způsobena objektivní nemožností dodavatele hradit. Na tuto okolnost žalobkyně poukazovala v odvolání v jiném kontextu a stěžovatel na její námitku řádně reagoval. Krajský soud nadto pominul význam samotného obstavení účtu Gloria Vendor, což je obecně spojeno s porušením zákona. Je vyloučeno, aby chybějící daň vznikla v důsledku pouhého podnikatelského selhání. Stěžovatel dále zdůraznil, že se zabýval pouze úhradami dodavateli v roce 2011, neboť

v roce 2012 nebyly žádné zjištěny. Podle něj nelze považovat za normální, aby po obstavení českého účtu došlo k založení účtu na Slovensku a úhrady byly prováděny na tento účet. Tento postup není omluvitelný ani tím, že se jednalo o úhrady odpovídající výši DPH, neboť ze strany dodavatele zcela zjevně k úhradě daňových povinností nedocházelo. Za nepřezkoumatelné označil stěžovatel úvahy krajského soudu ohledně obvyklosti úhrady kupní ceny ve vztahu k odběrateli (po dodání zboží) a dodavateli (před dodáním zboží). Vymezil se také proti jeho úvahám souvisejícím s přímými platbami záloh na účet Viktoriagruppe a poskytnutí půjčky Gloria Vendor. Stěžovatel zdůraznil, že ačkoliv Gloria Vendor podávala daňová přiznání ještě téměř rok po realizaci dodávek, nelze ji považovat za kontaktní, neboť neumožnila ověřit řešené transakce a současně přestala hradit svou daňovou povinnost. Krajský soud tak podle něj nehodnotil všechna zjištění ve vzájemném kontextu a jeho úvahy o nekontaktnosti nemají oporu ani v judikatuře. Soud rovněž zcela chybně srovnával podání insolvenčního návrhu s převodem obchodního podílu na cizího státního příslušníka a dezinterpretoval poznámku stěžovatele o tom, že u Gloria Vendor nelze s ohledem na absenci účetní evidence vyloučit možnost umělého snižování daňové povinnosti pomocí vykazování fiktivních plnění. Co se týče registrace Gloria Vendor jako distributora pohonných hmot, upozornil stěžovatel na to, že tuto skutečnost neužil ve svých závěrech, ale vyjádřil se k ní pouze v rámci vypořádání odvolacích námitek. Stěžovatel dále odmítl, že by existence virtuálního sídla a nezakládání účetních závěrek do sbírky listin byly zcela bezvýznamnými zjištěními. Stejně tak nelze podle něj pominout, že žalobkyně v minulosti obchodovala s dodavateli, kteří nehradili své daňové povinnosti. Vypovídá to o její činnosti a dokresluje rizikovitost oboru, ve kterém podniká.

[7] Dle stěžovatele měly závěry o chybějící dani na straně Viktoriagruppe a o podmínkách převodu obchodního podílu na společnosti Gloria Vendor pouze dokreslit situaci podvodu a nebyly kladeny žalobkyni k tíži. Je rovněž přesvědčen o tom, že řádně objasnil, proč bylo navázání spolupráce s Gloria Vendor neobvyklé a rizikové a že ji nelze považovat za společnost etablovanou na trhu s tak rizikovou komoditou jako jsou PHM. Z jeho rozhodnutí je taktéž seznatelné, proč se žalobkyně nemohla spoléhat na dřívější „bezproblémovou“ spolupráci s Gloria Vendor. Pokud žalobkyně začala hradit dodávky na účet Viktoriagruppe a současně poskytla Gloria Vendor půjčku, mohla nabýt důvodné podezření, že tento dodavatel nebude hradit své daňové závazky. Stěžovatel je také přesvědčen o tom, že žalobkyni důvodně kladl k tíži absenci smluvního ošetření spolupráce s K. M. a úplaty za jeho poradenské služby. Obezřetnost stran jím doporučených kontaktů byla namísto již jen proto, že dva z předchozích doporučených partnerů byli vyšetřováni pro trestný čin kráčení daně. Na tom nic nemění, že několik desítek doporučení bylo v pořádku.

[8] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[9] Žalobkyně podala ke kasační stížnosti vyjádření, v němž vyjádřila přesvědčení, že krajský soud nepochybil tím, že se zabýval závěry správce daně, neboť stěžovatel zprávu o daňové kontrole v otázce existence daňového podvodu aproboval, čímž se stala součástí

pokračování

jeho rozhodnutí. Podle jejího názoru krajský soud nevykročil ani z dispoziční zásady. Žalobkyně v žalobě vymezila jako předmět sporu mimo jiné nesprávnost a nezákonnost závěrů o existence daňového podvodu a poukázala na konkrétní skutkové okolnosti, z nichž tato nezákonnost pramení. Za vykročení z žaloby nelze považovat to, že krajský soud nepoužil stejná slova jako žalobkyně a uplatnil v rámci posouzení námitek rovněž vlastní úvahu. Krom toho zrušil rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí v základní otázce existence podvodu na dani. Logicky tak zkoumal, zda má rozhodnutí oporu ve spisovém materiálu včetně zprávy o daňové kontrole, kde žádný relevantní důvod pro konstatování daňového podvodu nenalezl. Postupoval přitom v souladu s judikaturou, podle níž mohou mít některé okolnosti relevanci pro více kroků testu, zda lze žalobkyni odepřít nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu. Žalobkyně zdůraznila, že opakovaně namítala neunesení důkazního břemene daňových orgánů ve vztahu k existenci podvodu na DPH. Krajský soud se proto touto otázkou musel zabývat, a to i z moci úřední, neboť v případě neprokázání daňového podvodu by rozhodnutí stěžovatele bylo nepřezkoumatelné. Žalobkyně následně rozporovala kasační námitky stěžovatele k jednotlivým závěrům krajského soudu. Kasační stížnost označila za nedůvodnou a navrhla, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

## V.

[10] 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.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele především pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Shledal nedostatečnými a nepřesvědčivými závěry daňových orgánů týkající se existence daňového podvodu při přeprdeji petroleje v identifikovaném řetězci. Podle krajského soudu dosud zjištěné skutečnosti, tak jak byly prezentovány v rozhodnutí daňových orgánů, nevedou nutně k závěru, že smyslem obchodování v řetězci bylo úmyslné neodvedení daně společností Gloria Vendor za účelem získání neoprávněné daňové výhody.

[13] Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval namítanou vadou řízení, že krajský soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vybočil ze zákonného rámce daného § 75 odst. 2 s. ř. s. Podle stěžovatele totiž žalobkyně neuplatnila takové žalobní námitky, které by krajskému soudu umožnily provést tak podrobný přezkum konkrétních skutkových okolností, v nichž se měl daňový podvod odehrát. Krajský soud podle něj argumentaci žalobkyně nepřipustným způsobem domyslel, a porušil tím zásadu rovnosti stran.

[14] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. věty první platí, že [s]oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

[15] Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční. Je tedy na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně

určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv. Stejně tak je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Soud je pak při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Z rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38, pak plyne, že nebrotí-li žalobce proti závěrům daňových orgánů o existenci podvodu na dani, nezabývá se krajský soud z vlastní iniciativy naplněním tohoto objektivního hlediska (srov. rovněž rozsudky 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).

[16] V posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud neshledal, že by krajský soud vykročil z dispoziční zásady při vypořádání námitek žalobkyně stran existence daňového podvodu.

[17] Žalobkyně v žalobě nejprve obecně zdůraznila, že důkazní břemeno v této otázce nesou daňové orgány a dodala, že v nynějším daňovém řízení nebyla ze strany správce daně ani stěžovatele existence daňového podvodu prokázána. K tomu poukázala na to, že správce daně u ní již v roce 2016 směřoval k doměření daně ze stejného důvodu za zdaňovací období únor 2011, přičemž od tohoto úmyslu ustoupil teprve poté, co na základě jejich námitek u příslušného správce daně ověřil, že společnost Gloria Vendor své daňové povinnosti za měsíce leden až březen 2011 dobrovolně uhradila. Následně žalobkyně na stranách 11 až 18 žaloby podrobněji rozporovala závěry stěžovatele ohledně existence daňového podvodu u transakcí se stejným dodavatelem uskutečněných v únoru a březnu 2012. Konkrétně poukázala na to, že stěžovatel zdůvodnil existenci chybějící daně tím, že společnost Gloria Vendor neuhradila vlastní daň tvrzenou v daňových přiznáních a nepodařilo se ověřit, zda zahrnula daňové doklady za prodej petroleje žalobkyni mezi svá zdanitelná plnění, a tedy ani vyloučit, zda případně takto zahrnutá zdanitelná plnění nebyla uměle vykompenzována vykázáním fiktivních plnění na vstupu. Žalobkyně rozebrala, proč je podle ní toto zdůvodnění zcela nedostačující a proč existence chybějící daně nebyla postavena najisto. Poukázala na obsah daňových přiznání dodavatele, absenci indicií o správnosti vykázané daně a na skutečnost, že dodavatel byl již v minulosti prověřován, byl v rozhodné době kontaktní a až do ledna 2013 podával daňová přiznání i souhrnná hlášení, což činí úvahu o kompenzování daně fiktivními doklady ryze spekulativní. Výslovně namítla, že stěžovatel pominul vysvětlení jednatele Gloria Vendor a nezabýval se řádně důvody, pro které nebyla uhrazena daň. Tyto důvody přitom měly objektivní charakter, neboť peněžní prostředky na účtu dodavatele byly blokovány. Neobstojí proto závěr, že se nejednalo o prosté podnikatelské selhání. Tato skutečnost naopak prokazuje, že účelem transakcí nebylo účelové neodvedení daně v rozporu se smyslem a systémem DPH. Dále se žalobkyně vyjádřila podrobně k okolnostem, které stěžovatel označil za nestandardní, zejména k navázání spolupráce se společností Gloria Vendor a jejímu průběhu. Zcela konkrétně zpochybnila úvahy stěžovatele o vytvoření řetězce. Vymezila se také proti důvodům, pro které stěžovatel dovodil existenci chybějící daně u společnosti Viktoriagruppe, a vytkla stěžovateli novost této úvahy. Dále namítla, že

pokračování

stěžovatel dezinterpretoval výpověď K. M. a vysvětlila okolnosti navázání spolupráce s Gloria Vendor. Upozornila, že v rozhodnou dobu neshledal žádné pochybnosti ani správce daně při vytýkacím řízení. Odmítla, že by bylo možné okolnosti pozdějšího převodu obchodního podílu na Gloria Vendor považovat za podmínky uskutečněných transakcí svědčící o existenci podvodu na DPH. Stěžovatel podle ní neprokázal, že plnění byla uskutečněna za nestandardních podmínek i proto, že správce daně při dřívějším prověřování obchodů s tímto dodavatelem neshledal žádné nesrovnalosti.

[18] Souhrnně vzato lze konstatovat, že žalobkyně zpochybnila zcela konkrétními a věcnými argumenty úvahu stěžovatele o existenci podvodu na dani i její oporu v provedených důkazech. Aby byl krajský soud schopen na tuto žalobní argumentaci ve srovnatelné míře konkrétnosti reagovat, tedy vysvětlit žalobkyni přezkoumatelným způsobem, z jakého důvodu její argumentace je či není důvodná, musel se podrobně zabývat tím, jak stěžovatel ve svém rozhodnutí vymezil daňový podvod, o jaká zjištění svůj závěr opřel a zda se zabýval všemi skutečnostmi významnými pro posouzení věci, neboť i tento nedostatek mu žalobkyně s odkazem na zcela konkrétní skutečnosti vytýkala. Jinými slovy, krajský soud zcela správně na základě uplatněné žalobní argumentace přistoupil k posuzování věcné správnosti jednotlivých dílčích skutkových závěrů, z nichž stěžovatel dovedl existenci daňového podvodu v řetězci, jímž bylo žalobkyni dodáno předmětné plnění. Právě tento skutkový závěr a související úvahy stěžovatele totiž žalobkyně zcela zřetelně a konkrétně učinila předmětem sporu. Je pravdou, že krajský soud se neomezil jen na hodnocení skutkových závěrů a úvah stěžovatele, ale věnoval se i obsahu zprávy o daňové kontrole zpracované správcem daně. Nikoliv však proto, že by snad suploval činnost stěžovatele, ale proto, že přezkoumával správnost skutkového závěru k rozhodné otázce, který vzešel právě z daňového řízení. Zkoumal tedy, zda daňové orgány jako celek unesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu, což bylo jejich úkolem. Ostatně, podle ustálené judikatury tvoří rozhodnutí správce daně a stěžovatele po obsahové stránce jeden celek (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS). Zjednodušeně řečeno tedy krajský soud hledal ve správních spisech s ohledem na obsah žalobních námitek důvody pro skutkový závěr daňového řízení, že dodávky petroleje žalobkyni byly zasaženy podvodem na DPH. Stěžovatel ostatně v této rozhodné otázce zcela zřetelně vycházel z důkazního řízení před správcem daně, jehož výsledky jsou právě obsahem zprávy o daňové kontrole. V podstatě totiž reprodukoval zprávu o daňové kontrole, podle které spočíval podvod na dani v chybějící dani u Gloria Vendor, která přestala plnit své daňové povinnosti, stala se nekontaktní a stanovenou daň nezaplatila. Zprávu o daňové kontrole pak rozvinul v tom směru, že se nepodařilo ověřit, zda Gloria Vendor do daňových přiznání zahrnula plnění poskytnuté žalobkyni. Současně připojil úvahu o nestandardních okolnostech a chybějící dani u Viktoriagruppe.

[19] Jelikož krajský soud na podkladě žalobních námitek shledal v rozhodnutí stěžovatele, potažmo ve shromážděném spisovém materiálu takové nedostatky, které mu bránily vypořádat se s žalobní argumentací žalobkyně, postupoval zcela v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, pokud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vadu řízení a rovněž se z moci úřední uceleně vyjádřil k pochybení ve skutkových závěrech daňového řízení ohledně této rozhodné otázky. Za dané situace krajskému soudu nic nebránilo, aby

o některých dílčích otázkách uvažil detailněji, než učinila žalobkyně v žalobě. Zjištěná vada řízení totiž krajskému soudu bránila v přezkumu rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů. Byl proto nejen oprávněn, ale i povinen se jí zabývat z úřední povinnosti. Krajský soud tedy svým postupem nedotvářel žalobu ani nedomyšlel argumenty ve prospěch žalobkyně, nýbrž v rámci své přezkumné činnosti poukazyval uceleně na nedostatky ve skutkových zjištěních či závěrech daňových orgánů k rozhodné otázce (existence podvodu na DPH), jíž se na podkladě žalobních bodů musel podrobněji zabývat. Jelikož podle krajského soudu daňové orgány dosud neshromáždily dostatek pokladů k rozhodné skutkové otázce (přičemž důkazní břemeno nesou ony), či některé z podkladů řádně nezhodnotily a neučinily z nich ve vztahu k této otázce žádný závěr, vysvětlil krajský soud, kde spatřuje slabiny rozhodnutí žalovaného a na co se má případně v dalším řízení zaměřit. Za pochybení zakládající nezákonnost rozsudku nelze považovat to, že se krajský soud při zkoumání rozsahu vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zabýval rozhodnou skutkovou otázkou zevrubně.

[20] Nejvyšší správní soud po seznámení se se správním spisem a rozhodnutím stěžovatele přisvědčil krajskému soudu, že daňové orgány spolehlivě neprokázaly splnění první podmínky nutné pro odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce, tj. existence samotného podvodu (podvodného jednání zacíleného na získání neoprávněné daňové výhody a na toto jednání navázané chybějící daně). Jejich hlavní pochybení je třeba spatřovat především v tom, že se spokojili se zjištěním o nezaplacení vlastní daňové povinnosti, kterou dodavatel Gloria Vendor vykázal v daňových přiznáních za zkoumaná zdaňovací období a nevypořádali se s tímto zjištěním ve všech souvislostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo a na něž žalobkyně opakovaně poukazovala.

[21] S ohledem na rozložení důkazního břemene v rozhodné otázce nelze vejít na námitku stěžovatele, že žalobkyně v průběhu daňového řízení výslovně nenamítala existenci objektivní překážky, která společnosti Gloria Vendor bránila v plnění daňových povinností (zablokování českých účtů). Daňové orgány jsou povinny zohlednit při dokazování vše, co vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 DŘ) a zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejuplněji (§ 92 odst. 2 DŘ). Pokud daňové orgány odvozovaly zasažení zkoumaných transakcí podvodem na DPH právě od toho, že společnost Gloria Vendor přestala s úhradami daně, bylo namístě, aby i bez výslovné iniciativy žalobkyně prověřily vysvětlení bývalého jednatele společnosti Gloria Vendor, proč přestala hradit DPH, a aby případně zjišťovaly okolnosti zablokování českých účtů (zejména titul, dobu trvání a odpovědný subjekt) a souvislost tohoto opatření se zkoumanými transakcemi. Bylo na nich, aby přesvědčivě vysvětlily a osvědčily, že k ukončení úhrad daně došlo skutečně podvodně, nikoliv z důvodu prosté insolventnosti způsobené objektivní nemožností disponovat s penězi na účtu (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Nelze přitom přistoupit na kasační argumentaci, že zablokování účtů svědčí samo o sobě o porušování zákona, což vylučuje podnikatelské selhání. Jednak je třeba zdůraznit, že deficit správních rozhodnutí nelze „dohánět“ v kasační stížnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 6 Azs 6/2014-27, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Azs 193/2014-20, či ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43).

pokračování

Především však nelze závěr o tom, že k absenci daně došlo podvodně, vystavět na nepodložené spekulaci o nezákonnosti jednání dodavatele, pakliže stěžovatel ani neoznačil přesný důvod, pro který byly účty Gloria Vendor zablokovány. Okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí si nelze domýšlet, ale je třeba je prokázat.

[22] Bližší prověřování důvodů, pro které dodavatel Gloria Vendor skutečně v určitou chvíli přestal hradit daň, bylo možno očekávat zvláště za situace, kdy podle místně příslušného správce daně hradil daň bez problémů až do března 2011, tedy již v průběhu spolupráce s žalobkyní, po tomto datu nadále podával daňová přiznání i souhrnná hlášení a při předchozím prověřování obdobných dodávek za období březen 2010 a únor 2011 nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti. Nekontaktní se dodavatel stal až s odstupem téměř jednoho roku po ukončení dodávek, a to po změně vlastnické struktury. Na tyto souvislosti, které krajský soud zcela trefně označil za atypické u tzv. *missing tradera*, který „mizí ze scény“, přitom žalobkyně opakovaně upozorňovala. Správce daně ani stěžovatel je však v rámci prokazování, že dodávky petroleje žalobkyni byly zasaženy podvodem na DPH, nijak nevzali v potaz a nevypořádali se s nimi. Je přitom zcela bezpředmětné, že žalobkyně v žalobě neoznačila konkrétní rozsudek Nejvyššího správního soudu k pojetí nekontaktnosti. Podstatné je, že namítala nedostatečné zohlednění celkového chování společnosti Gloria Vendor v souvislosti se závěrem o podvodu na dani (str. 13 žaloby). Krajský soud pak správně na podkladě této žalobní argumentace stěžovateli vytkl, že daňové orgány pojaly nekontaktnost společnosti Gloria Vendor nastalou po změně vlastnické struktury poněkud zkratkovitě a šablonovitě, tedy aniž by zohlednily konkrétní (namítané) okolnosti posuzované věci a vysvětlily, proč i přes jejich existenci usuzují na to, že ukončení činnosti Gloria Vendor a převod podílu na ní je součástí podvodného záměru ve smyslu „zahlázení stop“. Oslabily tak zásadním způsobem svůj skutkový závěr o podvodném charakteru zkoumaných transakcí. Tato nedostatečnost přitom opět pramení z toho, že si daňové orgány neujasnily podstatu důvodu, pro který dodavatel Gloria Vendor přestal platit daň, což je v posuzovaném případě pro řádné vyhodnocení celého případu esenciální. Nutno dodat, že stěžovatel tento kontext zcela přehlíží i v kasační stížnosti a nadále uměle odděluje otázku neuhrazení daně od (ne)kontaktnosti Gloria Vendor. Z hlediska existence daňového podvodu v posuzované věci je ovšem třeba postavit najisto, zda dodavatel ukončil svou činnost pro objektivní platební neschopnost nebo proto, aby zabránil prověřování transakcí ze strany daňových orgánů. Právě v tomto smyslu je třeba chápat přirovnání převodu obchodního podílu k podání insolvenčního návrhu, které užil krajský soud.

[23] Nejvyšší správní soud neshledává pochybení krajského soudu ani v konstatování, že poznámka stěžovatele o možnosti umělého navyšování přijatých zdanitelných plnění v daňových přiznáních dodavatele Gloria Vendor měla s ohledem na dosud učiněná zjištění spekulativní charakter. Jakkoliv tuto variantu nelze s ohledem na absenci účetních záznamů vyloučit, nelze ji na druhou stranu ani předjímat k tíži žalobkyně. Je třeba zohlednit celkový kontext všech zjištěných skutkových okolností daného případu. Závěr daňových orgánů o nemožnosti ověřit obsah daňových přiznání přitom např. nijak nereflakuje obsah výpovědi bývalého jednatele Gloria Vendor, který uvedl, že sám vystavoval faktury a vedl účetnictví této společnosti. Přestože se tak podařilo vyslechnout osobu zodpovědnou za vedení účetnictví Gloria Vendor, nebylo podrobněji zjišťováno, co

se s účetnictvím stalo a zda jím nadále nedisponuje právě bývalý jednatel. I zjištění, jak bývalý jednatel naložil s účetními záznamy, za něž byl zodpovědný, by přitom mohlo mít vypovídací hodnotu ve vztahu k charakteru zkoumaných transakcí. Krom toho z odpovědi bývalého jednatele na otázku 38 plyne, že Gloria Vendor dokládala nějaké účetní záznamy také na policii a na finanční úřad.

[24] V souvislosti se zablokováním účtů společnosti Gloria Vendor krajský soud doplnil, že podvod na DPH nelze spatřovat ani v mechanismu úhrad, ke kterému následně žalobkyně přistoupila - část dodávek hradila přímo na účet subdodavatele, část na nově zřízený slovenský účet Gloria Vendor. Jakkoliv lze obecně souhlasit s tím, že takové rozdělení úhrad samo o sobě nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k podvodnému charakteru zkoumaných transakcí, je toto hodnocení krajského soudu třeba označit za předčasné. Uvedený způsob úhrady dodávek byl totiž podle všeho řešením zablokování českých účtů Gloria Vendor. Pakliže by se ovšem dalším dokazováním potvrdilo, že k ukončení úhrad daně ze strany Gloria Vendor došlo podvodně, mohl by odklon prostředků na úhradu daně mimo přímý dosah českých orgánů představovat součást mechanismu podvodu na DPH. Ostatně sám krajský soud shledal nedostatek rozhodnutí daňových orgánů v tom, že se blíže nezaměřily na otázku následného nakládání s peněžními prostředky na slovenském účtu a nezařadily ji do svého hodnocení. Již jen proto nelze souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud v bodě 78 rozsudku hájil postup žalobkyně. Krajský soud netvrdil, že je tento postup normální a běžný a už vůbec jej neobhajoval, jak se mu snaží stěžovatel podsouvat s poněkud expresivní rétorikou (k níž v kasační stížnosti sklouzává opakovaně). Krajský soud pouze konstatoval, že způsob úhrad představoval nesporně reakci na zablokování českých účtů Gloria Vendor a vysvětlil stěžovateli význam dané skutečnosti z hlediska prokázání podvodu na dani. Daňové orgány totiž příslušné podklady vyhodnotily nedostatečně. Co se týče úvah krajského soudu ohledně obvyklosti úhrady kupní ceny ve vztahu k odběrateli a dodavatel, tyto mají předobraz ve vcelku racionálním vysvětlení, které poskytla žalobkyně v bodě ad c) žaloby na straně 21 a násl.

[25] Na rozdíl od stěžovatele pak Nejvyšší správní soud neshledává, že by úvaha krajského soudu stran ekonomické činnosti neměla v rozsudku opodstatnění. Jasně z ní plyne, že pro posouzení věci je důležité zabývat se ekonomickým přínosem jednotlivých článků řetězce. Tuto úvahu je přitom třeba vnímat jako součást reakce krajského soudu na námitku žalobkyně, v níž brojila proti zpochybňování ekonomického smyslu řetězce (str. 16 a 17 žaloby). Stěžovatel totiž ve shodě se správcem daně označil za nestandardní zapojení žalobkyně do řetězce, přičemž tuto nestandardnost spojil s doporučením K. M. Krajský soud se s ohledem na obsah zprávy o daňové kontrole zabýval ekonomickým přínosem obšírněji (i ve vztahu k žalobkyni), podstatné jsou však jeho úvahy v bodě 104 rozsudku. Zde přisvědčil námitce žalobkyně, že daňové orgány dovozují z výpovědi K. M. nesprávný závěr. Pokud svědek uvedl, že společnost Gloria Vendor „*disponuje určitými kontakty na polského dodavatele PHM a tyto kontakty podle dostupných informací jsou schopny dodat požadované množství PHM*“, pak je skutečně poněkud zkratkovitý závěr stěžovatele, že byly-li následně dodávky fakturačně realizovány prostřednictvím Viktoriagruppe, Gloria Vendor ve skutečnosti žádné kontakty na polského dodavatele neměla. To, jakým způsobem byly dodávky fakturačně prováděny, nevypovídá vůbec o úloze Gloria Vendor při jejich zajišťování. Koneckonců oním kontaktem mohla být právě Viktoriagruppe, jejíž

pokračování

úloha v řetězci nebyla nijak zjišťována. Nejvyššímu správnímu soudu pak není zřejmé, z čeho stěžovatel usuzuje na problémovost společnosti Gloria Vendor od počátku spolupráce s žalobkyní. Z dosud provedeného dokazování vyplývá, že tento dodavatel do března 2011 řádně hradil své daňové povinnosti. Dle tvrzení žalobkyně byl schopen zajistit PHM podle požadavků konečného odběratele ČEPRO, a. s., a správce daně neshledal žádné pochybnosti stran těchto dodávek a dodavatele při kontrolních postupech vedených za období březen 2010 a únor 2011. Při absenci vymezení jasných indicií o problémovosti daného dodavatele při zahájení spolupráce nelze na celou spolupráci od počátku nahlížet optikou případného následného selhání dodavatele, notabene není-li zjištěno, z jakého důvodu k tomuto selhání došlo.

[26] Co se týče novosti společnosti Gloria Vendor na trhu s PHM, jejího sídla, nezakládání účetních závěrek ve sbírce listin, délky její spolupráce se žalobkyní, povahy trhu s PHM (riziková komodita) a absence smluvního ošetření spolupráce s K. M., nejedná se ani podle Nejvyššího správního soudu bez dalšího o natolik nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že absence daně byla způsobena podvodným jednáním zacíleným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění, nadto za situace, kdy si daňové orgány neujasnily, co bylo důvodem neuhrazení daně ze strany Gloria Vendor. Hovoří-li definice daňového podvodu o tom, že uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám, musí mít nestandardnosti doprovázející zjištění, že byla zjištěna ztráta na DPH, určitou kvalitu přesahující obecně známé jevy v obchodním styku. Nestandardnost tedy nelze dovozovat z prostého faktu, že je někdo na trhu nový, a to ani tehdy, pokud se jedná o řetězový obchod s rizikovou komoditou. Důvod pro podezření, že smyslem existence nového aktéra na trhu je páčání podvodu na DPH, může zavadat až samotný způsob jeho fungování. Jak již přitom uvedl Nejvyšší správní soud výše, z rozhodnutí stěžovatele není vůbec zřejmé, v čem měla spočívat ona problémovost společnosti Gloria Vendor od počátku spolupráce s žalobkyní. Lze samozřejmě přisvědčit stěžovateli, že ani delší bezproblémová spolupráce s určitým obchodním partnerem nevyklučuje jeho selhání ve smyslu zapojení se do podvodu na DPH (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 399/2020-66). Zjištění, že takové selhání skutečně nastalo, ovšem nezakládá předpoklad, že určitý řetězec musel být od počátku vytvořen za účelem páčání podvodu na DPH. Takovou skutečnost nelze bez dalšího presumovat perspektivou zjištění, že došlo k daňovému úniku, jak zřejmě usuzuje stěžovatel. Je třeba ve smyslu výše uvedeného prokázat, že uskutečněné operace od počátku neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Pod toto vymezení přitom ani podle Nejvyššího správního soudu nelze podřadit nesporné zjištění, že spolupráce žalobkyně s Gloria Vendor byla navázána na základě doporučení externího poradce K. M. (zaměstnanec mateřské společnosti), který neměl se žalobkyní uzavřeno žádnou písemnou smlouvu. Neformální doporučení obchodního partnera od osoby v rámci koncernu, která má zkušenosti na relevantním trhu, nelze ve vztahu ke zkoumaným transakcím bez dalšího považovat za nestandardnost vymykající se běžným obchodním praktikám, z níž by bylo možno usuzovat na podvodný charakter zkoumaných transakcí. Na tom nic nemění, že dva obchodní partneři, s nimiž žalobkyně na základě doporučení stejné osoby spolupracovala v minulosti, byli zapojeni do podvodu na DPH. Jak již uvedl krajský soud, nelze říct, že by K. M. žalobkyni doporučoval jen či v převážné míře rizikové partnery. V celkovém počtu jeho doporučení (čtyři desítky) se jednalo o marginální počet. Co se týče sídla na tzv. virtuální adrese, odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudky ze dne

20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47, podle nichž je užívání virtuálních sídel známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budit podezření. Nezveřejňování účetních závěrek rovněž samo o sobě nedokládá podvodné jednání.

[27] V zásadě však nelze nic vytknout požadavku stěžovatele na obezřetnost při navázání spolupráce s doporučenými obchodními partnery, zvláště pak pokud jsou zcela noví na trhu, který je rizikový a pokud i sama žalobkyně již měla v minulosti negativní zkušenosti s dodavateli vyšetřovanými pro podezření z krácení daně. Zkoumání této otázky (včetně zohlednění délky bezproblémové spolupráce s žalobkyní) však svou povahou přichází na řadu teprve poté, kdy bude prokázána existence daňového podvodu, tedy při posuzování, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Ostatně právě v tomto duchu je vedena argumentace stěžovatele v bodech 84 až 89 kasační stížnosti. Dovojuje v ní totiž, proč měla být žalobkyně ostražitá a z čeho měla nabýt důvodné podezření o úmyslu Gloria Vendor nehradit daňové závazky. Tyto úvahy nicméně patří do zkoumání 2. a 3. podmínky.

[28] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že v nyní posuzované věci nebyla dosud spolehlivě prokázána existence okolností svědčících o podvodu na dani, respektive prokazujících podvodný charakter jednání subjektů v řetězci zacílený na vylákání neoprávněné výhody. Žalobkyně přitom ve své žalobě formulovala námitky proti skutkovému závěru daňových orgánů o existenci podvodu na dani v dostatečné míře konkrétnosti. S ohledem na zjištěný nedostatek důvodů rozhodnutí stěžovatele nemohl krajský soud pochybit tím, že se namítanou vadou řízení podrobně zabýval. Rozhodnutí stěžovatele o odvolání nemohlo ve světle žalobních námitek obstát, bylo namístež jej zrušit a věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil stěžovateli, že by bylo nutno zrušit napadený rozsudek krajského soudu.

[29] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[30] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zamítnutí kasační stížnosti je procesním úspěchem žalobkyně, již proto svědčí právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila, proti stěžovateli, který řízení o kasační stížnosti vyvolal, avšak neměl v něm procesní úspěch. Žalobkyně byla v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupena společností GT Tax a. s., se sídlem Pujmanové 1753/10A, Praha 4. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které podle § 35 odst. 2

pokračování

s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Nejvyšší správní soud přiznal žalobkyni odměnu za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v souladu s § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, v částce 3 100 Kč, z výdajů zástupce žalobkyně nahrazovaných paušálně v souladu s § 13 odst. 4 advokátního tarifu v částce 300 Kč za tento úkon právní služby a z náhrady odvodu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z nahrazované odměny a hotových výdajů, tj. v částce 714 Kč. Celkem tedy náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti činí 4 114 Kč. Uvedenou částku uhradí stěžovatel žalobkyni do patnácti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 27. února 2023

David Hipšr  
předseda senátu