



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**, sídlem Horní Vltavice 116, zastoupená JUDr. Jitkou Třeštíkovou, advokátkou, sídlem Velké náměstí 220, Strakonice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2021, č. j. 26575/21/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 7. 2022, č. j. 57 Af 17/2021-102,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců červen 2011 až duben 2013 dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry na DPH vydanými dne 22. 7. 2014 za uvedená zdaňovací období snížil nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní a zároveň zvýšil hodnotu řádku 3 daňového přiznání týkající se pořízení zboží z jiného členského státu. Správce daně dospěl k závěru, že v případě několika přeprodejí pohonných hmot

v rámci jedné přepravy, kterou vždy realizovala žalobkyně, na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě. Nejednalo se proto dle správce daně o tuzemská plnění s nárokem na odpočet daně, nýbrž o pořízení zboží z jiného členského státu dle § 16 zákona o DPH. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 9. 2015, č. j. 30845/15/5300-22444-711307, zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích již rozsudkem ze dne 11. 5. 2016, č. j. 10 Af 41/2015-106, zamítl. Tento rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že organizace přepravy a fyzické působení na pohonné hmoty od okamžiku stočení do cisterny nepostačuje k učinění závěru, že právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni již v jiném členském státě.

[2] Žalovaný v dalším řízení dospěl k závěru, že žalobkyně realizovala tuzemská plnění s nárokem na odpočet daně, avšak v případě části plnění se účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět, přičemž neučinila dostatečná opatření, aby účasti na podvodu zabránila. Rozhodnutím ze dne 13. 7. 2018, č. j. 31586/18/5300-22441-701848, proto žalovaný změnil dodatečné platební výměry s tím, že žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně u těch plnění, která byla zasažena podvodem na DPH. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018-126, opětovně zamítl. Také tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, s odůvodněním, že žalovaný zasáhl do procesních práv žalobkyně, jelikož k její žádosti mohl prodloužit lhůtu dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, avšak neučinil tak. Krajskému soudu bylo uloženo, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda neprodloužením lhůty došlo k zásahu do práv žalobkyně a odepření práva účinně reagovat na zjištění obsažená v seznámení vydaném dle § 115 daňového řádu. Krajský soud v dalším řízení rozsudkem ze dne 22. 3. 2021, č. j. 57 Af 8/2020-261, rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalovaný žalobkyni neposkytl dostatečný časový prostor, aby mohla reagovat na nová zjištění obsažená v seznámení. Tím dle krajského soudu zatížil žalovaný řízení vadou mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 106/2021-92, zamítl.

[3] Žalovaný v dalším řízení poskytl žalobkyni časový prostor k vyjádření a dále vyhodnotil dva znalecké posudky nově předložené žalobkyní. Navzdory doplněnému dokazování žalovaný opětovně dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měl vědět, přičemž neučinila dostatečná opatření, a proto nebyla v dobré víře. Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku tak žalovaný opětovně změnil dodatečné platební výměry, přičemž žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně u těch plnění zasažených podvodem na DPH.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud potvrdil závěry žalovaného, že plnění od dodavatelů BRUTO a.s., v konkursu (dále jen „BRUTO“), Eryx s.r.o. v likvidaci (vymazána z obchodního rejstříku ke dni 29. 8. 2019, dále jen „Eryx“), Impressive Structure s.r.o. (k 22. 4. 2013 změna obchodní firmy na HVO Trading s.r.o., dále jen „Impressive“), KONT FUEL DISTRIBUTION s.r.o. (k 11. 5. 2015 změna obchodní firmy na KF Oil

pokračování

s.r.o., dále jen „KONT FUEL“) a ZentA s.r.o. (dále jen „ZentA“) byla zasažena podvodem na DPH. Dle krajského soudu se žalovaný u jednotlivých řetězců podrobně zabýval tím, zda došlo k narušení neutrality daně, a v případě prokázaného narušení neutrality daně se dále zabýval nestandardními okolnostmi transakcí, na jejichž základě konstatoval zasažení podvodem na DPH. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný své závěry dostatečně odůvodnil a důkazně podložil. Žalovaný prokázal, že do obchodování s pohonnými hmotami se zapojilo značné množství společností bez logického a ekonomického opodstatnění. Tyto společnosti vykazovaly nestandardní znaky, včetně vzájemného propojení. V dotčených řetězcích měla většina společností virtuální sídla, nezveřejňovala účetní závěrky, neplnila daňové povinnosti, ani nespolupracovala se správcem daně. V řetězcích rovněž absentovaly písemné smlouvy, docházelo k opačnému „toku“ podkladů pro fakturaci (od odběratelů k dodavatelům) a cena pohonných hmot byla nižší oproti obchodům, které nebyly podvodem zatíženy. Tyto okolnosti žalovaný a krajský soud se s nimi ztotožnil.

[5] K žalobním námitkám zpochybňujícím narušení neutrality daně krajský soud ve vytýkaných případech závěry žalovaného potvrdil. Důvodnou neshledal ani námitku žalobkyně, že by pozdější úhrada chybějící daně mohla zvrátit existenci podvodu.

[6] Dle krajského soudu žalovaný také prokázal řadu objektivních okolností (tvořících ucelený soubor), které nasvědčovaly tomu, že žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět. V této souvislosti připomněl, že žalobkyně měla po celou dobu fyzickou kontrolu nad zbožím, vyplňovala celní dokumenty a měla v držení mezinárodní nákladní listy (dále též „CMR listy“), z nichž mohla získat poznatky o dalších člancích řetězců. Žalobkyně tak měla k dispozici dostatek podkladů, aby pojala podezření o obvyklosti realizovaných obchodů. Krajský soud vycházel z toho, že žalobkyně obchodovala také se společností TOTAL ČESKÁ REPUBLIKA s.r.o. (k 1. 11. 2021 změna obchodní firmy na TotalEnergies Marketing Česká republika s.r.o., dále jen „TOTAL“) a se státní společností ČEPRO, a.s. (dále ČEPRO), s nimiž se obchody odlišovaly od obchodů zasažených podvodem (smlouvy byly uzavírány písemně a odlišně byly stanoveny ceny i splatnost). Z uvedeného krajský soud ve shodě s žalovaným dovodil, že žalobkyně mohla provést srovnání obchodů se spolehlivými dodavateli pohonných hmot, a tedy mohla a měla podezřelé okolnosti identifikovat.

[7] Krajský soud se podrobně věnoval také celkovému modelu obchodování, který probíhal mezi jednotlivými články řetězců. Upozornil, že pohonné hmoty nakoupené v zahraniční rafinérii žalobkyně dopravovala do České republiky, přičemž během přepravy pohonné hmoty několikrát změnily vlastníka. Krajský soud považoval ze zjevné, že společnosti v řetězcích pohonné hmoty nevyužily pro vlastní ekonomickou činnost. Tvrzení žalobkyně, že jiným způsobem než řetězením transakcí nebylo možné s pohonnými hmotami obchodovat, vyvrátil dle krajského soudu způsob, jakým žalobkyně nakupovala pohonné hmoty od společností TOTAL a ČEPRO (u těchto obchodů k několikerému přeprodeji pohonných hmot během jediného dne nedocházelo). Žalobkyně měla dle krajského soudu pojmout podezření také na základě porovnání ceny. Krajský soud upozornil, že v případě dodávek od společností TOTAL a ČEPRO (tedy bez mezičlánků) žalobkyně hradila ceny vyšší než v případě podvodem zasažených obchodů.

[8] K předloženým znaleckým posudkům krajský soud uvedl, že v posudku č. 5 357-26-2018 znalec odpovídal na otázky právní, nikoli skutkové, což mu nepřísluší. Ve druhém znaleckém posudku č. 5 356-17-2018 pak znalec konstatoval, že ceny dodavatelů se pohybovaly v obvyklém cenovém rozmezí; žalovaný však své závěry nezaložil na tom, že ceny od dodavatelů v podvodu zasažených řetězcích byly objektivně nepřiměřené. Pochybnosti vzbuzovala skutečnost, že ceny byly znatelně nižší v případě obchodů v řetězcích, v nichž došlo k řadě přeprodejů, oproti cenám pohonných hmot v případě dodávek uskutečněných bez mezičlánků.

[9] Krajský soud rovněž potvrdil, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu vyvarovala. Žalobkyně neprokázala, že si obchodní partnery dostatečně prověřovala, potvrzení o bezdlužnosti si vyžádala pouze u společností BRUTO a ZentA. O ostatních subjektech zapojených do obchodů (uvedených v CMR listech) žalobkyně nic nezjišťovala. Žalobkyně se také měla a mohla zaměřit na důvody, pro které pohonné hmoty v průběhu jediného dne několikrát změnilo vlastníka, který je nikdy fakticky nepřebíral a nepoužil pro vlastní ekonomickou činnost, pouze vystavil daňový doklad. Běžnému obchodování se dle krajského soudu vymykalo i předávání informací v řetězci, způsob fakturování či lhůta splatnosti, přičemž na tyto skutečnosti žalobkyně žádnými opatřeními nereagovala. Žalobkyně rovněž nevěnovala pozornost rozdílnosti cen mezi jednotlivými dodavateli. S dodavateli dotčenými podvodem neuzavřela písemné smlouvy ani neuchovávala písemné objednávky. Krajský soud proto potvrdil, že žalobkyně vzhledem ke zjištěným okolnostem nepřijala dostatečná opatření k zabránění účasti na podvodu, a nebyla tak v dobré víře.

[10] Namítaná pochybení krajský soud neshledal ani v případě provedení dokazování. Dle jeho názoru žalovaný v odvolacím řízení shromáždil dostatečné podklady prokazující skutkový stav věci včetně toho, v čem spočíval podvod na DPH a zda o něm žalobkyně mohla a měla vědět. Dle krajského soudu žalovaný řádně odůvodnil, proč nevyhověl požadavku na provedení výslechu všech zástupců společností v detekovaných řetězcích či zopakování výslechů dříve provedených. Krajský soud uzavřel, že ke změně skutkového stavu a odlišným zjištěním by nemohlo vést doplnění důkazů navrženými výslechy.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že realizovaný obchodní model považuje za zcela standardní. Pohonné hmoty nakupovala od tuzemských distributorů, přičemž dopravu pohonných hmot zajišťovala sama, aby měla neustálou kontrolu nad kvalitou a množstvím nakoupeného zboží. Zároveň chtěla mít kontrolu nad plněním celních a daňových povinností v oblasti spotřební daně. Jiný obchodní model nepřicházel pro stěžovatelku v úvahu, neboť zahraniční rafinérie neumožňovaly menším společnostem přímé odběry pohonných hmot. Od rafinérií tak stěžovatelka nemohla nakupovat přímo, neboť nebyla schopna garantovat odběr desítek cisteren denně. O tom, že zvolený model obchodování není daňovým podvodem, svědčí dle jejího názoru také to, že podvodem byly zasaženy pouze některé transakce. Krajský soud dle stěžovatelky zkoumané dodávky nesprávně porovnával s dodávkami od společnosti ČEPRO. Stěžovatelka se domnívala, že obvyklost zvoleného

pokračování

modelu obchodování dokládá i předložený znalecký posudek č. 5 357-26-2018, ze kterého vyplývá, že zapojení více subjektů do obchodního řetězce odpovídalo běžné praxi.

[12] Stěžovatelka dále namítala, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně coby základního předpokladu podvodu na DPH. V některých případech žalovaný chybějící daň identifikoval u obchodů s jiným zbožím, do kterých se však stěžovatelka nezapojovala. V jiných případech chybějící daň zanikla jejím exekučním vymožením či uhrazením prostřednictvím zajišťovacího příkazu. Krajský soud tedy měl zohlednit skutkový stav ke dni vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání. Dle stěžovatelky měl žalovaný po zrušujících rozsudcích revidovat všechny případy tvrzené chybějící daně a prokázat, že nadále existuje (i ke dni vydání rozhodnutí o odvolání). To však neučinil.

[13] K možné vědomosti o účasti v podvodném řetězci stěžovatelka uvedla, že krajský soud neprovedl výčet objektivních okolností dokládajících, že stěžovatelka mohla a měla vědět o zapojení do transakcí zasažených podvodem na DPH. Její vědomost krajský soud posuzoval na základě nesprávného předpokladu, že stěžovatelka znala jednotlivé články řetězce. V době realizace obchodů však stěžovatelka znala pouze přímé dodavatele. O tom, zda a kolik jiných subjektů bylo do distribučního řetězce zapojeno, nebylo stěžovatelce nic známo, taková zjištění nebyla schopna učinit.

[14] Stěžovatelka rozporovala také jednotlivé objektivní okolnosti. Stran absence písemných smluv není dle stěžovatelky zřejmé, jak by písemně uzavírané smlouvy mohly zabránit účasti na podvodu, pokud jej spáchaly články obchodního řetězce před jejími bezprostředními dodavateli. Přímí dodavatelé byli stěžovatelčinými dlouhodobými obchodními partnery, s nimiž nevedla obchodní spory. Uzavírání kupních smluv v písemné formě nebylo dle jejího názoru možné ani z časových důvodů. Stejně tak majetkové poměry dodavatelů nemohly dle stěžovatelky svědčit o podvodu na DPH. Za nestandardní nelze považovat ani instruování řidičů stěžovatelčinými dodavateli a krajský soud nesprávně vyhodnotil, že se v případě odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 155/2016-70 jednalo o skutkově odlišnou věc, ačkoli byly hodnoceny tytéž obchody. Ani rozdílná splatnost daňových dokladů dle stěžovatelky nedokládá její povědomí o podvodu na DPH. Úhrada současně s dodáním zboží představuje obvyklou obchodní praxi. Úhradu předem nepožadovala pouze společnost TOTAL, která má pohledávky pojištěny, a tedy z tohoto důvodu mohla stěžovatelce poskytnout delší lhůtu splatnosti.

[15] V otázce hodnocení obvyklé výše sjednaných cen se dle stěžovatelky krajský soud nesprávně ztotožnil s nepodloženými závěry žalovaného opírajícími se o porovnání cen v případě obchodů se společnostmi TOTAL a ČEPRO. Krajský soud nesprávně upozadil, že společnosti TOTAL stěžovatelka fakturovala také dopravu, zatímco v případě prověřovaných dodavatelů dopravu samostatně nefakturovala. Krajský soud rovněž nezohlednil, že cena pohonných hmot od společnosti ČEPRO byla vyšší z důvodu povinného přimíchávání methylesterového řepkového oleje. Žalovaný dle stěžovatelky nedoložil, že by u některého z předcházejících článků obchodního řetězce došlo k nestandardnímu snížení ceny z důvodu chybějící daně. Stěžovatelka pokládala za logické, že cena pohonných hmot nakoupených v obchodním řetězci byla nižší než cena pohonných hmot nakoupených individuálně od společnosti ČEPRO v tuzemsku. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 95/2021-102 stěžovatelka namítala, že ceníky společnosti ČEPRO nelze považovat za doklad potvrzující nejnižší

poctivé ceny pohonných hmot. Cenotvorbu v prověřovaných obchodech stěžovatelka navrhovala doložit zjištěním ceny u každého jednotlivého článku řetězce. K doplnění dokazování však žalovaný nepřistoupil, a tedy nedošlo k dostatečnému zjištění skutkového stavu věci. K otázce výše ceny stěžovatelka předložila rovněž znalecký posudek č. 5 356-17-2018, který potvrdil, že obchodovala za ceny obvyklé. Krajský soud však nevysvětlil, proč znalecký posudek nelze považovat za důkaz o tom, že sjednané ceny byly obvyklé.

[16] Stěžovatelka dále namítala, že přijala taková opatření, která po ní bylo rozumné vyžadovat, aby účasti na daňovém podvodu zabránila. Svědčila jí tedy dobrá víra. V této souvislosti připomněla, že u každého obchodního partnera pravidelně prověřovala, zda je zapsán v obchodním rejstříku, a dále ověřovala, zda osoby, které za něj jednají, jsou zapsány jako statutární orgány. Stěžovatelka rovněž kontrolovala, zda jsou dodavatelé vedeni jako plátcí DPH a jako distributoři pohonných hmot a zda nejsou nespolehlivými plátcí. Nad rámec údajů z veřejně přístupných evidencí pak stěžovatelka vyžadovala po klíčových obchodních partnerech (tj. po společnostech BRUTO a ZentA) také potvrzení o bezdlužnosti. Námitky směřovala také proti nedostatečně provedenému dokazování. Měla za to, že u většiny přímých dodavatelů nedošlo k provedení místního šetření, a ačkoli navrhovala také provedení výslechů statutárních orgánů dodavatelů, žalovaný navržené důkazy neprovedl. Krajský soud pak postup žalovaného spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu potvrdil, čímž porušil stěžovatelčino právo na spravedlivý proces.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. K narušení neutrality daně uvedl, že řada společností v řetězcích byla vymazána z obchodního rejstříku, proto u těchto společností nikdy nedojde k úhradě chybějící daně. U řady dalších společností pak žalovaný ověřil, že jsou u nich evidovány nedoplatky na DPH v mnohamilionové výši. Žalovaný poukázal na nestandardní obchodní model stěžovatelky, což nevyvrátil ani znalecký posudek č. 5 357-26-2018. Stěžovatelka taktéž rezignovala na varovné signály v podobě zapojení množství článků v řetězcích a absence písemných smluv a objednávek u obchodů realizovaných v milionových hodnotách. Stěžovatelka se nezajímala ani o majetkové poměry dodavatelů, s nimiž byl objem realizovaných obchodů ve zjevném nepochopitelném poměru. Pozornost u ní nevzbudil ani průběh obchodních transakcí, v nichž přeprava pohonných hmot mezi několika články řetězce i úhrady plnění probíhaly obvykle během jediného dne, ba dokonce ani zabavení dopravovaných pohonných hmot v rámci dodávek ze dne 26. 8. 2011 a ze dne 7. 11. 2012. Stěžovatelka dle žalovaného nevyvrátila, že v podvodem zasažených řetězcích nakupovala pohonné hmoty za nižší cenu. Žalovaný a krajský přitom nedospěli k závěru, že se cena pohonných hmot odchylovala od ceny obvyklé, nýbrž poukazovali na nezvyklou rozdílnost cen v dodávkách stížených podvodem na DPH, ve kterých figurovalo v řetězcích více subjektů, oproti cenám u dodávek, které nebyly podvodem zasaženy. Stěžovatelce bylo dle žalovaného známo, za jakou cenu nakupovala pohonné hmoty od společností TOTAL a ČEPRO, a proto měla dostupné informace pro možné srovnání. Znalecký posudek tyto závěry nevyvrátil ani nevysvětlil, jak je možné, že v obchodních řetězcích zasažených podvodem obsahujících až sedm po sobě jdoucích obchodních společností (uplatňujících obchodní přírážku) vykazovaly nižší cenu pohonných hmot než společnosti TOTAL a ČEPRO.

pokračování

[18] Stěžovatelka dle žalovaného rovněž nepřijala dostatečná opatření, a tedy nemohla být v dobré víře. Opatření, která provedla, byla pouze formálního charakteru, zejména prověření údajů v obchodním rejstříku. Vyhodnotila-li by stěžovatelka údaje z obchodního rejstříku řádně, zjistila by, že objem realizovaných obchodů v úhrnné výši přes 914 mil. korun neodpovídal majetkovým poměrům dodavatelů, jejichž výsledky hospodaření končily ztrátou či nepatrným ziskem.

[19] K porušení práva na spravedlivý proces žalovaný uvedl, že neprovedení stěžovatelkou navržených důkazů řádně vypořádal. Konkrétní odůvodnění neprovedení důkazů stěžovatelka nijak nereflektovala. Realizaci místního šetření u jednotlivých rafinérií stěžovatelka navrhovala v průběhu odvolacího řízení a žalovaný se s tímto důkazním návrhem řádně vypořádal. V žalobě proti tomuto vypořádání nebrojila a argumentaci uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, proto se dle žalovaného jedná o nepřípustnou námitku.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[21] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti nezřídka opakuje námitky uplatněné již v daňovém řízení (v podaném odvolání) a před krajským soudem (v podané žalobě), aniž by reflektovala, jak se s nimi v napadeném rozsudku vypořádal krajský soud. Řada kasačních námitek je proto polemikou s hodnocením závěrů žalovaného, nikoli se závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud v tomto směru připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Řízení o kasační stížnosti nepředstavuje pokračování soudního řízení o žalobě, ale jedná se o samostatné řízení o mimořádném opravném prostředku vedené v situaci, kdy věc již byla pravomocně ukončena krajským soudem (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Soudní přezkum v řízení o kasační stížnosti je tak možný pouze v rozsahu, v jakém k němu stěžovatelka vytvořila prostor svou formulací kasačních námitek.

[22] K věcnému přezkumu Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda obstojí závěry žalovaného a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděla, anebo vědět mohla a měla.

[23] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] *a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[24] Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury SDEU „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci VYRTYCH, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. rozsudek ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[25] Závěry plynoucí z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku krajského soudu nejsou s výše uvedenou judikaturou v rozporu. Žalovaný se u každého řetězce a jeho jednotlivých článků zabýval tím, zda došlo k narušení neutrality daně, resp. daňovému úniku. Krajský soud závěry žalovaného potvrdil a odmítl stěžovatelčiny námitky týkající se zániku narušení neutrality daně v případě, došlo-li k vymožení exekucí, a nutnosti opakovaného ověřování žalovaným, zda (ne)došlo k pozdější úhradě daně. Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu potvrzuje, neboť jsou v souladu s dosavadní judikaturou tohoto soudu. K jednotlivým kasační námitkám v této části Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[26] Při posuzování existence podvodu v řetězci nelze vycházet pouze z daně na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Narušení neutrality (daňový únik) u jednoho z článků v řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí bezprostředně týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby prostřednictvím řady různých (třeba i zdánlivě nesouvisejících) plnění, a to jak na vstupu, tak na výstupu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, č. 67/2021 Sb. NSS). Plnění daňových povinností konkrétního daňového subjektu za určité zdaňovací období je třeba hodnotit komplexně, nikoli se zaměřovat pouze na jednotlivá dílčí plnění. Zdánlivě nesouvisejícími plněními (např. fiktivními plněními s nárokováním odpočtem daně) se totiž daňový subjekt může pokusit ztížit odhalení narušení neutrality daně.

[27] Na shora uvedených závěrech nic nemění ani případná pozdější úhrada daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, k této otázce uvedl: „Nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasazeného daňovým podvodem, i když došlo k dodatečné úhradě daně. Stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, a to s ohledem na závěry vyslovené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, Finanzamt M, C-596/21.“ K tomuto Nejvyšší správní soud doplňuje, že je třeba odlišovat, zda k nezaplacení daně na výstupu došlo z důvodu objektivních příčin (faktická nemožnost úhrady např. úmrtím statutárního orgánu či prostým nedostatkem finančních prostředků), anebo z důvodu podvodu na DPH (daňový únik musí být spojen s dalšími nestandardními skutečnostmi). Pokud je narušení neutrality daně důsledkem podvodu na DPH, ani pozdější dobrovolná úhrada daně na výstupu nepovede k zániku podvodu v souladu s citovaným rozsudkem. Již v rozsudku ze dne 9. 6. 2023, č. j. 6 Afs 126/2022-63, Nejvyšší



pokračování

správní soud v této souvislosti vyslovil, že za narušení daňové neutrality lze považovat i situaci, kdy je daň v konečném důsledku do veřejných rozpočtů odvedena, avšak stane se tak nedobrovolně, např. daňovou exekucí (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod 47), a to právě s ohledem na účel odpírání nároku na odpočet v případě daňových podvodů, jímž je ochrana systému DPH (k ochraně systému viz nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 43). Argumentace, že veřejným rozpočtům „nic nechybí“, a tedy je z tohoto důvodu existence podvodu vyloučena, tak není důvodná.

[28] Na uvedeném nic nemění ani odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/20121-57, který byl překonán pozdější závaznou judikaturou SDEU, konkrétně rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, ve věci *Finanzamt M*, C-596/21, dle kterého nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69).

[29] V návaznosti na shora vyslovené závěry je pak bez významu, zda žalovaný v průběhu daňového řízení opakovaně ověřoval, zda existence narušení neutrality daně nadále trvá. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že finanční orgány musejí narušení neutrality daně a daňový únik prokázat (tíží je důkazní břemeno). Pokud narušení neutrality prokážou a zároveň doloží, že se ve spojení s nestandardními okolnostmi jedná o podvod na DPH, není třeba, aby v pozdějších fázích daňového řízení opakovaně trvání narušení neutrality daně potvrzovaly. Tím samozřejmě není dotčena povinnost dokazovat na návrh daňového subjektu, že k narušení neutrality vůbec nedošlo. Avšak stěžovatelčin požadavek, aby žalovaný ke dni vydání rozhodnutí opakovaně prověřoval trvání daňového úniku s argumentací, že došlo k vymožení exekucí, nebyl v daném případě relevantní.

[30] Nejvyšší správní soud se tedy plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, že žalovaný v prověřovaných řetězcích identifikoval a prokázal narušení neutrality daně. Narušení neutrality daně nicméně samo o sobě k prokázání podvodu na DPH nepostačuje, neboť je třeba ověřit, že se tak stalo v důsledku podvodného jednání. Krajský soud správně dovodil, že žalovaný identifikoval a prokázal řadu nestandardních okolností nasvědčujících podvodnému jednání. Žalovaný prokázal, že v řetězcích figurovalo minimálně devadesát šest subjektů (finančním orgánům se z důvodu nespolupráce některých společností nepodařilo určit všechny zúčastněné subjekty), z nichž žádný na pohonné hmoty fyzicky nepůsobil, nevyužíval je, pouze je formálně v krátkém čase přeprodal a vystavil daňové doklady. Již sama tato okolnost vyvolává pochybnosti, jaké mělo takové množství společností v řetězcích opodstatnění. Podstatná část společností v řetězcích byla pro správce daně nekontaktní, neumožnila ověřit daňová přiznání, sídlila na virtuálních sídlech, nezveřejňovala účetní závěrky a neplnila daňové povinnosti. Řada z nich je v současné době v likvidaci či byla z obchodního rejstříku vymazána. Žalovaný také zjistil, že řada společností byla založena v rozmezí několika týdnů se stejnou adresou sídla, u některých společností došlo bezprostředně po uskutečnění transakcí zasažených podvodem k převodu na cizí státní příslušníky.

[31] V řetězcích dále absentovaly písemné smlouvy, pojištění a řada jiných obvyklých instrumentů vyskytujících se při obchodech tak vysokých objemů a hodnot. Fakturace i úhrady plnění probíhaly v rámci téhož dne. Informace k fakturaci předávali odběratelé svým dodavatelům, jednalo se tedy o opačný tok podkladů pro fakturaci, který ve všech

zkoumaných řetězcích probíhal totožně. Řadě společností byla z moci úřední zrušena registrace distributorů pohonných hmot, a to z důvodu neplnění zpřísněných podmínek stanovených zákonem č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (konkrétně od 1. 10. 2013 došlo mj. k zavedení opatření v podobě kauce ve výši 20 mil. Kč pro distributory pohonných hmot). Tyto změny, zejména právě zavedení kauce, měly vést k očistění trhu pohonných hmot od pochybně fungujících společností. V souzeném případě přitom po zavedení změn přišla řada článků ze zkoumaných řetězců o registraci distributorů pohonných hmot. Tyto nestandardní skutečnosti dle krajského soudu dokládají, že k narušení neutrality daně v řetězcích došlo v důsledku podvodného jednání. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť jak plyne z provedeného výčtu nestandardních zjištění, jejich rozsah, četnost a závažnost v souhrnu svědčí o realizovaném podvodu na DPH.

[32] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelčina argumentace, že zvolený model obchodování nebyl příčinou daňových podvodů, neboť některé podobné obchody podvodem zasázeny nebyly. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud i žalovaný správně vycházel z konkrétních okolností každého jednotlivého obchodu. Skutečnost, že v některých řetězcích podvod na DPH nebyl prokázán, nevylučuje, že v jiných řetězcích byla důkazní situace odlišná a podvod prokázán byl.

[33] Stran hodnocení otázky, zda konkrétní daňový subjekt o podvodu věděl, anebo mohl a měl vědět, krajský soud na základě zjištěných objektivních okolností dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka o podvodu na DPH mohla a měla vědět. Úkolem finančních orgánů bylo prokázat, že u průměrného daňového subjektu postupujícího s náležitou obezřetností a péčí by měly na základě konkrétních zjištěných okolností vzniknout pochybnosti o prováděných transakcích a jejich smyslu, včetně možného zatížení daňovým podvodem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43). V tomto kontextu bylo třeba nahlížet i na fungující obchodní model, jehož byla stěžovatelka součástí. V posuzovaných případech stěžovatelka nenakupovala pohonné hmoty přímo od rafinérií, nýbrž přes prostředníky. Tímto způsobem z pohledu DPH neuskutečnila porízení zboží z jiného členského státu, nýbrž obdržela tuzemská plnění s nárokem na odpočet daně. Nákup pohonných hmot přes prostředníky není bezesporu vyloučen, a to ani za účelem získání výhodnějšího daňového režimu (zde nároku na odpočet daně). Daňové subjekty se mohou tímto způsobem pokoušet dosáhnout snížení daňového zatížení, přičemž tato snaha bude zpravidla vedena legitimní snahou o optimalizaci daňové povinnosti. K daňové optimalizaci nicméně musí docházet v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2023, č. j. 6 Afs 92/2022-51). V takovém případě klade systém DPH na všechny daňové subjekty, aby postupovaly s přiměřenou mírou obezřetnosti s cílem vyhnout se účasti na podvodném jednání.

[34] Pokud stěžovatelka měla na základě přepravní dokumentace vědomost o tom, že mezi rafinérií a jejími přímými dodavateli figuruje množství dalších společností, měla si klást otázku, z jakého důvodu a za jakým účelem tyto společnosti do řetězců vstoupily, když faktické nakládání se zbožím obstarávala přímo stěžovatelka. Za součást obezřetnosti lze nepochybně považovat i úvahu, zda se nejedná pouze o formálně „nastrčené“ a uměle dosazené subjekty a jakou konkrétní úlohu v řetězci plní (rozsudek Nejvyššího správního

pokračování

soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 7 Afs 132/2019-38). Jak správně uvedl krajský soud, tuto úvahu stěžovatelka neučinila, neboť popírala, že by znala jiné články řetězce. Tuto její argumentaci však dle krajského soudu vylučují ve spisu obsažené listinné důkazy týkající se přepravy pohonných hmot. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka zajišťovala přepravu i vyplňování celních dokumentů, aby (jak sama uvedla v kasační stížnosti) měla neustálou kontrolu nad kvalitou a množstvím nakoupeného zboží, jakož i nad plněním celních a daňových povinností v oblasti spotřební daně, musela si být vědoma skutečnosti, že prvními odběrateli pohonných hmot ze zahraničních rafinérií nebyli její přímí dodavatelé.

[35] Nejvyšší správní soud dále ve shodě s krajským soudem uvádí, že další společnosti uváděné na listinách stěžovatelka mohla prověřit ve veřejně dostupných rejstřících, čímž by odhalila, že se nejedná o zavedené a spolehlivé společnosti. Kupříkladu u společnosti Ekohav s.r.o. v likvidaci (dále jen „Ekohav“), která figurovala jako první odběratel od zahraniční rafinérie, by stěžovatelka v takovém případě zjistila, že se jedná o nově založenou společnost s virtuálním sídlem, nezveřejněnými účetními závěrkami a bez živnostenského oprávnění k distribuci pohonných hmot. U společnosti KARSOUND Oil, spol. s r.o. v likvidaci (dále jen „KARSOUND“), která rovněž figurovala jako první odběratel od zahraniční rafinérie, by z účetní závěrky za rok 2010 zjistila, že v rozvaze tato společnost vykázala aktiva ve výši 82 tis. korun, tvořená pouze oběžnými prostředky; a v obdobné výši vykázala i pasiva. Nedisponovala tedy majetkem a prostředky k realizaci obchodů s pohonnými hmotami v takových objemech, jak dle stěžovatelčina tvrzení požadovaly zahraniční rafinérie. Pokud stěžovatelka opakovaně argumentovala, že daný obchodní model volila z toho důvodu, že sama pohonné hmoty nemohla nakoupit, neboť nesplňovala podmínky stanovené rafinériemi (zejména co do objemu objednávek), měla si položit otázku, jak tyto podmínky mohou splňovat např. dodavatelé Eryx, Impressive a ZentA, kteří vznikli krátce před uskutečněnými obchody, či jiné společnosti (např. právě společnosti Ekohav či KARSOUND). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou do té míry, že hodnota základního kapitálu nevyovídá nic o majetkových poměrech konkrétní společnosti. Její přímí dodavatelé nicméně zveřejňovali účetní závěrky, z nichž stěžovatelka mohla získat konkrétní informace o jejich fungování a hospodaření, které v ní měly vzbudit pochyby o těchto dodavatelích (např. na základě ukazatelů hodnoty majetku, počtu zaměstnanců, výše závazků atd.).

[36] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem také v tom, že podstatné odlišnosti mezi obchody s dodavateli BRUTO, Eryx, Impressive, KONT FUEL a ZentA oproti obchodům se společnostmi ČEPRO a TOTAL vylučují, že stěžovatelka si nemohla být rozdílností vědoma. Stěžovatelka tvrdila, že prostřednictvím společnosti ČEPRO nikdy ze zahraničních rafinérií nenakupovala. To však bez dalšího nevyklučuje možnost srovnání, např. co do písemně uzavíraných smluv a obsahu smluvních ujednání. Společnost TOTAL je součástí nadnárodního koncernu a zavedeným obchodníkem s pohonnými hmotami. S těmito dvěma společnostmi stěžovatelka uzavírala písemné smlouvy, naproti tomu s dodavateli, kteří byli články řetězců zasažených podvodem na DPH, stěžovatelka uzavřené písemné smlouvy neměla. K argumentaci stěžovatelky, že se svými dodavateli neuzavírala písemné smlouvy, jelikož se jednalo o její dlouhodobé obchodní partnery, krajský soud správně nepřehlédl, že v nyní souzené věci jsou předmětem přezkumu zdaňovací období od června 2011 a násl. Dle údajů v obchodním rejstříku společnost Eryx vznikla 12. 11. 2010, společnost Impressive vznikla 8. 6. 2010, společnost KONT FUEL vznikla 7. 1. 2008 a společnost ZentA vznikla 23. 3. 2011. Dle údajů o založení všech

jmenovaných společností (přímých stěžovatelčiných dodavatelů) se tak zjevně nemohlo jednat o dlouholeté obchodní partnery, neboť společnosti vznikly krátce před vlastním uskutečněním obchodů. Uzavření písemných smluv by nasvědčovalo tomu, že stěžovatelka k transakcím přistupovala obezřetně a odpovědně. V případě mnohamilionových obchodů s pohonnými hmotami (tím spíše, když zajišťovala-li stěžovatelka přepravu ze zahraničí) lze totiž očekávat, že obchody nebudou probíhat pouze na základě ústní dohody. Absence písemných smluv je o to více zarážející v situaci, kdy se společnostmi ČEPRO a TOTAL stěžovatelka písemné smlouvy uzavřeny měla.

[37] Důležitou objektivní okolností byla rovněž výše ceny. Již v rozsudku ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*v tržním prostředí existuje nepřímá úměra mezi počtem subjektů v řetězci a ekonomické efektivitě takového řetězce. S rostoucím počtem subjektů v řetězci klesá ziskovost jednotlivých subjektů, anebo se rostoucí počet subjektů negativně promítá na ceně pro konečného odběratele. Neopodstatněné přeprave se zapojením většího počtu mezičlánků pouze přeprodávajících zboží jsou typické právě pro karuselové podvody. Racionálně chovající se subjekty by měly mít snahu množství těchto neproduktivních (přeprodávajících) subjektů eliminovat*“. Tyto závěry plně dopadají také na daný případ. Stěžovatelka nadto disponovala dostatečnými údaji, aby ceny mohla vzájemně porovnat a identifikovat nestandardní rozdíly, které v ní měly vzbudit podezření.

[38] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti zdůrazňovala, že v případě společnosti TOTAL fakturovala přepravu samostatně oproti dodavatelům, kteří se účastnili podvodu na DPH, kterým přepravu samostatně nefakturovala, není z tohoto vyjádření zřejmé, zda přeprava, kterou stěžovatelka realizovala, již byla zahrnuta v ceně, anebo ji dodavatelům vůbec neúčtovala. Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty od společnosti TOTAL za vyšší ceny, a ještě samostatně fakturovala přepravu, tím spíše měla považovat za neobvyklé, že jí společnosti BRUTO, Eryx, Impressive, KONT FUEL a ZentA dodávají pohonné hmoty za ceny ještě nižší (ať již byla v ceně přeprava zahrnuta či nikoli). Tato okolnost tedy naopak podporuje závěr, že stěžovatelka měla a mohla pojmout podezření na základě různé výše ceny, za kterou pohonné hmoty nakupovala.

[39] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou, že ceny, za které stěžovatelka nakupovala pohonné hmoty od dodavatelů, nebylo možné porovnávat ani se společností ČEPRO. Krajský soud v této souvislosti v napadeném rozsudku podotkl, že relevantnější bylo provádění porovnání s cenami od společnosti TOTAL, neboť se shodně jednalo o nákupy ze zahraničí. Nejvyšší správní soud však nespátřuje rozdíl mezi nákupy od dodavatelů BRUTO, Eryx, Impressive, KONT FUEL a ZentA a od společnosti ČEPRO. Stěžovatelka rozdílnost plnění odvozuje od toho, že se u prověřovaných dodavatelů jednalo o nákupy od zahraničních rafinérií, kdežto plnění od společnosti ČEPRO byla plněními tuzemskými. Jak ovšem plyne z rekapitulace provedené výše, stěžovatelka se v předchozích řízeních úspěšně bránila proti závěrům finančních orgánů, že realizovala pořízení zboží z jiného členského státu, a to právě s argumentací, že od svých dodavatelů přijala tuzemská plnění s nárokem na odpočet daně. Nyní tedy stěžovatelka nemůže úspěšně namítat odlišnost dodávek, neboť se ve všech případech shodně jednalo o tuzemská plnění. Stěžovatelka se tedy na straně jedné nemůže dovolávat toho, že realizovala

pokračování

tuzemská plnění, a zároveň tato plnění považovat za dodávky od zahraničních rafinérií. Porovnání cen se společností ČEPRO tedy nic nebránilo.

[40] Nic na tom nemění ani stěžovatelčin odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102, v němž konstatoval, že ceníky společnosti ČEPRO nelze hodnotit jako obecně závazný údaj o standardních cenách na trhu s pohonnými hmotami. V projednávaném případě totiž žalovaný a krajský soud vycházeli z konkrétních obchodů (nikoli toliko z obecných ceníků), které stěžovatelka se společností ČEPRO realizovala. Jednalo se tedy o úvahy vycházející z konkrétních uskutečněných plnění samotnou stěžovatelkou, která u nich mohla provést vzájemné porovnání.

[41] Na podkladě všech zjištěných objektivních okolností krajský soud dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka o podvodu na DPH mohla a měla vědět. Stěžovatelka tím, že realizovala přepravu a zajišťovala vyplňování veškerých potřebných dokumentů pro celní řízení, měla k dispozici řadu informací o člancích řetězců, nikoli pouze o svých přímých dodavatelích. Pokud by tyto informace analyzovala a další články řetězců prověřila, musela by pojmout pochybnost, zda tyto společnosti splňují podmínky, aby mohly zboží odebírat přímo od zahraničních rafinérií, což byl dle stěžovatelky stěžejní důvod, proč tento obchodní model zvolila. Zároveň stěžovatelka ve stejném čase obchodovala se zavedenými společnostmi TOTAL a ČEPRO, přičemž tyto obchody se podstatnými způsoby lišily oproti obchodům s prověřovanými dodavateli, a to jak průběhem tak cenou pohonných hmot. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem uzavírá, že žalovaný prokázal řadu objektivních okolností, které v souhrnu dokládají, že stěžovatelka v případě dodávek pohonných hmot od dodavatelů BRUTO, Eryx, Impressive, KONT FUEL a ZentA o podvodu na DPH mohla a měla vědět.

[42] Závěr týkající se podvodu a vědomosti stěžovatelky není v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70, který předcházela nynější věci. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval výhradně tím, zda na stěžovatelku přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník již v jiném členském státě, a nebyly tak naplněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně. Podvodem na DPH se Nejvyšší správní soud vůbec nezabýval, jak zdůraznil v bodě 62 tehdejšího rozsudku. Nejvyšší správní soud nicméně musí částečně korigovat závěr krajského soudu, že se ve věci sp. zn. 2 Afs 155/2016 jednalo o skutkově odlišnou věc. Nejvyšší správní soud podotýká, že se skutkově jednalo o tytéž obchody, jak správně poukázala stěžovatelka, avšak odlišení spočívalo v jejich právní kvalifikaci. S krajským soudem se nicméně Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje v tom, že závěry obsažené v rozsudku č. j. 2 Afs 155/2016-70 nejsou přenositelné na nynější věc, neboť se v něm Nejvyšší správní soud podvodem na DPH vůbec nezabýval, resp. ani zabývat nemohl, neboť žalovaný právní argumentaci a dokazování v dané době k posouzení podvodu na DPH nesměřoval.

[43] K hodnocení, zda stěžovatelka učinila dostatečná opatření, a tedy mohla být v dobré víře, krajský soud správně potvrdil závěry žalovaného, že stěžovatelka dostatečná opatření nepřijala. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka sice prověřovala své přímé dodavatele ve veřejných rejstřících, avšak ze získaných údajů nevyvozovala žádné závěry, např. z účetních závěrek, data vzniku těchto společností či jejich sídel. U řady dalších společností figurujících v řetězcích pak žádné prověření neprováděla a nevěnovala pozornost ani podstatným odlišnostem v obchodech. Nelze tedy

dospět k závěru, že by stěžovatelka přijala taková opatření, aby mohla být v dobré víře ohledně charakteru zkoumaných řetězců. Finanční orgány tedy stěžovatelce důvodně odepřely nárok na odpočet daně z plnění, která byla podvodem na DPH zasažena.

[44] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybnila také hodnocení znaleckých posudků. K jejich obsahu Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že nemohou vyvrátit závěr o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Podstatná část závěrů obsažených ve znaleckém posudku č. 5 357-26-2018 představuje právní hodnocení (znalec dle schématu na str. 37 posudku stěžovatelčin případ posuzoval dle jednotlivých judikатурních kritérií zkoumání podvodu na DPH), což však znalci nepřísluší. Právní hodnocení konkrétních skutkových okolností mohou provádět pouze daňové orgány a následně soudy přezkoumávající vydaná správní rozhodnutí. Ve druhém znaleckém posudku č. 5 356-17-2018 pak znalec konstatoval, že ceny, za které stěžovatelka pohonné hmoty nakupovala, se pohybovaly v obvyklém rozmezí. Jak již ale bylo vysvětleno výše, žalovaný a posléze i krajský soud nezaložily své úvahy na tom, že dodávky zasažené podvodem se realizovaly za cenu, která byla nepřiměřeně nízká. Úvahy žalovaného a probované krajským soudem se opíraly o to, že pokud v řetězci figurovalo vícero subjektů, o čemž stěžovatelka prokazatelně měla vědomost, měla být cena postupně navyšována (po připočtení obchodní marže, která představuje právě onu „přidanou hodnotu“). Pokud tomu tak nebylo, mělo to u stěžovatelky vyvolat otázky, proč další obchodní řetězce vykazují nikoli vyšší, ale naopak nižší ceny. Ani obsah tohoto znaleckého posudku nevyklučuje závěry žalovaného a krajského soudu.

[45] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala neprovedení navržených důkazů, krajský soud správně vyhodnotil, že žalovaný zjistil skutkový stav dostatečně a neprovedení důkazů v rozhodnutí řádně odůvodnil. V této souvislosti krajský soud správně poukázal na skutečnost, že přepravu a fyzické nakládání s pohonnými hmotami zajišťovala výhradně stěžovatelka. Ostatní zúčastněné subjekty pohonné hmoty mezi sebou pouze přeprodovaly a vystavovaly daňové doklady. Takto zjištěný skutkový stav nebyl sporný, stěžovatelka zpochybňovala výhradně právní závěry učiněné na jeho základě. Další dokazování navržené stěžovatelkou (výsledkem statutárních orgánů všech devadesáti šesti zúčastněných společností či provedením místních šetření) tedy bylo dle Nejvyššího správního soudu nadbytečné. Neprovedení důkazů žalovaný řádně a v souladu s judikатурními závěry odůvodnil, a tedy nedošlo k porušení práva na spravedlivý proces (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, nebo nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[47] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na

pokračování

náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 17. srpna 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu