



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **TRADECO, spol. s r.o.**, Průmyslová 1152, Uherské Hradiště, zast. advokátem JUDr. Josefem Pitnerem, Krátká 143, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2022, čj. 23064/22/5300-22442-712448, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2023, čj. 31 Af 33/2022-296,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 3. 2018 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za 38 zdaňovacích období od června 2012 do července 2015 a současně jí stanovil povinnost uhradit penále. Celkově se částky pohybovaly v mnoha milionech korun. Žalobkyně obchodovala s masem.

[2] Žalovaný následně (poté, co jeho předchozí rozhodnutí ze dne 20. 12. 2018 zrušil krajský soud) rozhodnutím ze dne 22. 6. 2022 částečně změnil platební výměry a ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Žalovaný v řetězci JČS → žalobkyně → OPTAR s. r. o./Assoro s. r. o./MILDO-MT s. r. o./Ing. Jozef Štefíček/INTEC-VH s. r. o./DUO ZH, s. r. o./Pyrosafestol, s. r. o./N&Y s. r. o./LABET s. r. o. → drobní slovenští odběratelé (např. VIREMA TRADE s. r. o./PERPETUAL, s. r. o., Deák, spol. s r. o.) identifikoval chybějící daň u odběratelů žalobkyně a následující nestandardnosti:

- **Začlenění společností typu *missing traders***, které nepodávaly daňová přiznání k DPH, případně v nich neuváděly porizení zboží z jiného členského státu EU od žalobkyně, optimalizovaly svou daňovou povinnost vykazováním fiktivních plnění, případně neumožnily svému správci daně prověření jimi uváděných tvrzení, většina odběratelů žalobkyně tohoto typu nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost, odběratelé žalobkyně se často střídali, při započetí spolupráce s žalobkyní a s ukončením spolupráce byl změněn u odběratele statutární orgán, většina statutárních orgánů odběratelů žalobkyně byla zcela nekontaktní, odběratelům žalobkyně byla zrušena registrace k DPH a téměř všichni byli později zrušeni a vymazáni z obchodního rejstříku, jednatele odběratelů měli převážně roli tzv. „*bílých koní*“, kteří neměli žádné zkušenosti s řízením podniku, byli to často lidé bez domova, s chodem společnosti jim pomáhal převážně Ing. Štefíček.
- **Deklarování odběratelů žalobkyně zboží fyzicky nepřebírali** – společnosti typu *missing traders* nepřišly nikdy do kontaktu s žalobkyní, žalobkyně předávala zboží následným subjektům v řetězci (tj. odběratelům svých odběratelů), které měly své vlastní mrazírenské sklady nebo měly dohodu s mrazírenskými sklady o uskladnění zboží, subjekty, které fyzicky přebíraly od žalobkyně zboží, u sebe měly i listiny (daňové doklady), jež žalobkyně vystavila ve prospěch svých odběratelů.
- **Úhrada cen za zboží probíhala tzv. „pozpátku“** – odběratelé žalobkyně nedisponovali jinými finančními prostředky než od svých odběratelů, z těchto finančních prostředků ve shodný den hradili kupní cenu žalobkyni.
- **Snížení jednotkové ceny zboží při následném prodeji v řetězci.**
- **Zastupování odběratelů Ing. Štefíčkem** – zastupoval všechny zmíněné odběratele žalobkyně, doklady vystavované odběrateli, které zastupoval Ing. Štefíček, měly téměř shodnou strukturu.

[4] Tyto nestandardnosti podle žalovaného svědčily o tom, že byla narušena daňová neutralita v důsledku podvodného jednání (sporné transakce byly zasaženy daňovým podvodem); nejednalo se o pouhé podnikatelské selhání.

[5] Žalovaný rovněž dospěl k závěru, že žalobkyně o daňovém podvodu mohla nebo měla vědět. To dovedl z následujících skutečností:

- **Odběratelé zboží fyzicky nepřebírali a žalobkyně znala následné odběratele zboží** – odběratelé fyzicky zboží nikdy nepřebírali, až jejich následní odběratelé; u předávky zboží nikdy nebyli jednatele odběratelů ani Ing. Štefíček, s nímž žalobkyně jednala; společnosti, kterým bylo zboží fyzicky předáváno, byly uvedeny v rámcových smlouvách; žalobkyně následné odběratele znala, to je značná nestandardnost v konkurenčním prostředí; odběratelé nadto hradili kupní cenu před fyzickým předáním zboží, kterého se osobně neúčastnili.
- **Přímí odběratelé žalobkyně nebyli nijak veřejně propagováni** – i přes tuto skutečnost nebylo žalobkyni zvláštní, že odběratelé obchodují ve značně velkém objemu, a to ve spolupráci s širokou sítí dalších společností.
- **Většina přímých odběratelů žalobkyně nezveřejňovala účetní závěrky.**
- **Neobvyklý způsob uzavírání rámcových smluv** – uzavření smluv zprostředkoval Ing. Štefíček, byl i kontaktní osobou, ale nedisponoval písemnou plnou mocí k tomu, aby mohl společnosti zastupovat, ve smlouvě byly uvedeny osoby, které byly oprávněny fyzicky přebírat zboží (jednalo se o následné odběratele).
- **Odběratelé se oproti subjektům, které zboží fyzicky přebíraly, měnili v čase.**

[6] Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobkyně nepřijala opatření, která od ní bylo možné rozumně očekávat, aby zajistila svoji neúčast na daňovém podvodu, tedy aby se podvodného jednání neúčastnila. S ohledem na zjištěné objektivní okolnosti žalovaný nepovažoval za dostatečná opatření to, že žalobkyně ověřovala, že odběratelé jsou zapsáni v obchodním rejstříku, jsou plátcí DPH, nejsou vedeni jako rizikovní plátcí, zda je místo plnění schváleným nebo registrovaným zařízením pro uvedení produktů živočišného původu v rámci EU. Dále žalobkyně namítla, že v rámcové smlouvě bylo uvedeno, kdo

pokračování

zastupuje žalobkyni a kupujícího mimo statutární orgán, a stejně tak i místa, kde žalobkyně zboží předává. Žalovaný byl ovšem toho názoru, že si žalobkyně měla zjistit skutečná sídla odběratelů a jejich materiální a personální zabezpečení pro daný druh obchodní spolupráce, a to zejména v situaci, v níž odběratelské společnosti neměly ani webové stránky ani jiný způsob veřejné prezentace. Žalobkyně na tyto společnosti nezískala reference ani od třetích osob. Přestože si žalobkyně kontrolovala obchodní rejstřík, nereflektovala, že řada odběratelských společností nezveřejňovala účetní závěrky. Žalobkyně se nezajímala, zda kupující disponují řádnými skladovacími prostory (chladírenskými a mrazírenskými zařízeními). Spokojila se pouze s místem uvedeným v rámcových smlouvách, aniž zjišťovala, jaký vztah mají odběratelé k těmto zařízením, neboť nebyli jejich vlastníci. Žalobkyně se nezabývala ani skutečností, že odběratelé se často měnili, ale osoby oprávněné k převzetí zboží zůstávaly povětšinou shodné. Žalobkyně se rovněž nezajímala, proč Ing. Štefíček nenakupuje sám jako fyzická osoba jako v jiných zdaňovacích obdobích, ale zprostředkovává obchody pro jiné společnosti. Žalobkyně mohla také zjistit, že řada jejich obchodních partnerů byla po ukončení spolupráce zrušena. Neproověřovala si, zda je Ing. Štefíček skutečně oprávněn jednat za odběratele. Žalovaný rovněž uvedl, že vzhledem k objektivním okolnostem byly rámcové smlouvy zcela nedostačující. Mezi smluvními stranami nadto neprobíhala vyjednávání o obsahu smlouvy. Žalovaný dovedl, že sama žalobkyně si musela být vědoma jisté rizikovosti obchodů, neboť trvala na zaplacení zboží před jeho fyzickým předáním, přestože její dodavatelé vystavovali faktury s několikadenní splatností. To bylo jistě také nestandardní. Žalovaný k rámcovým smlouvám dodal, že jejich význam byl především v tom, že v nich bylo zakotveno, že žalobkyně může předat zboží i jiným osobám než svým obchodním partnerům. To rovněž není standardní postup. Žalobkyně se nezajímala, jestli její odběratelé řádně odvádí DPH. Vzhledem ke skutkovým okolnostem si žalobkyně mohla a měla od svých odběratelů vyžádat doložení plnění daňových povinností vůči jejich správci daně. Dobrou víru žalobkyně neprokazují ani výslechy svědků; ti pouze potvrdili existenci sporných plnění.

[7] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2022 podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Obsah kasační stížnosti a vyjádření

Kasační stížnost

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[9] Stěžovatelka namítla, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že žalovaný nepochybil, jestliže se nezabýval otázkou, zda u téhož zboží nebyla odvedena DPH v plné výši v dalších člancích daného řetězce z důvodu odepření nároku následných odběratelů na odpočet DPH ze strany slovenské daňové správy. Tento postup vede k porušení daňové neutrality. Odpočtu od DPH se rovněž nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém podvodu. V posuzované věci úmyslné podvodné jednání stěžovatelky nebylo prokázáno.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že jednání slovenského správce daně vůči odběratelům je bez významu. Finanční správa až v roce 2016 zveřejnila tiskovou zprávu, v níž upozornila

na daňové úniky v souvislosti s obchodováním s masem a jeho produkty na Slovensku. Do té doby tedy neexistovala vědomost o těchto skutečnostech. To potvrzuje i informace Českého svazu zpracovatelů masa ze začátku roku 2017. Tyto skutečnosti krajský soud pro své závěry bez řádného odůvodnění nevyužil.

[11] Stěžovatelka si vždy před navázáním obchodní spolupráce ověřovala údaje o odběratelích. Ověřila si, že odběratel je zapsán v obchodním rejstříku, je plátcem DPH a není rizikovým daňovým subjektem, dále to, zda je místo plnění registrovaným a schváleným zařízením pro uskladnění produktů živočišného původu. Stěžovatelka popsala obchodní spolupráci. Dodala, že krajský soud nezohlednil, že stěžovatelka zboží neprodávala pod nákupní cenou, neměla žádný majetkový prospěch z prodeje zboží v maloobchodní síti na Slovensku za nižší cenu oproti konkurenci, neboť neměla žádný další podíl na následném prodeji tohoto zboží a ani toto zboží ze Slovenska nekupovala.

[12] Osoba Ing. Štefíčka u stěžovatelky nebudila dojem, že páchá daňové podvody. Obchodní zástupci stěžovatelky nevěděli, kdo a za jakou cenu bude odebírat zboží od jejich obchodních partnerů. Podvodné jednání Ing. Štefíčka není možné dovodit pouze z toho, že postupně zastupoval určité obchodní partnery stěžovatelky. Stěžovatelka si řádně plnila všechny oznamovací a dokumentační povinnosti, proto se domnívala, že vše ohledně obchodů bude snadno dohledatelné. To krajský soud také nevzal v úvahu.

[13] Stěžovatelka dále uvedla, že při obchodování s masem není obvyklé, že by se jednalo přímo se statutárními orgány obchodních partnerů. V daném období nebylo rovněž běžné, aby se ve smlouvě uváděly dodávky určitého druhu, v určitém množství a za určitou cenu, neboť odběratelé využívali konkurence mezi dodavateli za účelem dosažení co nejnižší ceny dodávaného zboží.

[14] Stěžovatelka také uvedla, že si od provozovatelů mrazírenských skladů na Slovensku nechala vystavit potvrzení, že tam zboží pro danou osobu stěžovatelka dodala, zboží zde bylo uskladněno a následně prodáno třetí osobě. Z těchto potvrzení je zřejmé, že při jejich přípravě stěžovatelka nevěděla, že zboží bylo prodáváno i provozovatelům mrazírenských skladů. Stěžovatelka si rovněž zajistila čestná prohlášení jednatelů, že smlouvy byly uzavřeny. Čestná prohlášení zajišťoval Ing. Štefíček, protože znal statutární orgány odběratelů. Stěžovatelka nemohla tušit, že jednatele odběratelů sehrávají roli tzv. „*bílých koní*“. Krajský soud podle stěžovatelky vůbec nevzal v úvahu opakované výběry z účtu těmito jednatelemi. To lze považovat za aktivní činnost. I kdyby se s těmito jednatelemi stěžovatelka osobně setkala, nic by to na situaci pravděpodobně nezměnilo, neboť jednatele byli připraveni tak, aby druhá smluvní strana podezření nepojala.

[15] Pokud Ing. Štefíček měnil výpovědi, pravděpodobně si připravoval výhodnější pozici obviněného pro budoucí trestní stíhání. Je spekulace, že se Ing. Štefíček společně se stěžovatelkou snažil zajistit důkazy, aby stěžovatelka unesla důkazní břemeno. Ing. Štefíček nikoho nepřesvědčoval, aby do čestných prohlášení uváděl nepravdy.

[16] Podle stěžovatelky není v obchodních vztazích obvyklé sledovat změnu statutárních orgánů u obchodních partnerů, se kterými již ukončila spolupráci. Není ani časté, aby při předání zboží byl přítomen statutární orgán, nadto u zboží dodávaného do mrazírenských

pokračování

skladů. Pokud někdo obchoduje s mraženým masem, je normální, že tuto společnost představuje jen jednatel a obchodní zástupce, neboť další činnosti zajišťují mrazírenské sklady. Provoz mrazírenského skladu je nákladnou záležitostí, a proto si ho může dovolit pouze ekonomicky silný subjekt. Stěžovatelka také nemohla vědět, že cena dodaného zboží byla jejím obchodním partnerem snížena. Nemohla ani vědět, že její obchodní partneři se účastní daňového podvodu.

[17] Závěr, že pan J. (obchodní zástupce stěžovatelky) měl vědomost o daňovém podvodu a ve spolupráci s Ing. Štefíčkem organizoval daňové úniky, je spekulativní a nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatelka popsala, proč tomu tak není. Podle jejího názoru nebyl řádně proveden výslech svědka Dušana Tabáka, který nebyl předem seznámen s předmětem výslechu a bezdůvodně odmítl vypovídat. Podle stěžovatelky je pochopitelné, že jednatel stěžovatelky Vladislav Dvořák byl impulzivní, neboť po mnoha letech bezproblémového obchodování začal být prověřován a podezírán z trestného činu. Žádný z jednatelů stěžovatelky nesměřoval k podnikání přes jiný subjekt nebo ke snižování majetku stěžovatelky. Stěžovatelka se snažila udržet zaměstnanost, dále si plnila své daňové povinnosti. Vzhledem k tomu, že bylo zjištěno, že stěžovatelka nejednala ve shodě s obchodními partnery na Slovensku, byly po krátké době ukončeny odposlechy. Stěžovatelka uvedla, že je obvyklé, že se osoba neprávem vyšetřovaná pro spáchání trestného činu snaží zajistit důkazy pro svoji obhajobu. Dále uvedla, že nevěřejné propagování a nezveřejňování účetních závěrek kupujícím nezpůsobuje důvodné riziko podvodného jednání. V době obchodování s obchodními partnery neměla stěžovatelka informace, že by byli prověřováni policií.

[18] K obchodnímu partnerovi OPTAR s. r. o. stěžovatelka uvedla, že výpověď jejího jednatele Pavola Danišky, že nikdy nechtěl podnikat a jednatel se v různých společnostech stal z důvodu finanční odměny, je nevěrohodná. Jednatel pouze chtěl minimalizovat svůj podíl na trestné činnosti. Tento jednatel ve společnosti OPTAR s. r. o. aktivně fungoval. Totéž platí o jednatele Milanu Sirotném, který zmocnil Ing. Štefíčka, aby dojednával obchody se stěžovatelkou. Ing. Štefíček se aktivně podílel na činnosti společnosti. Z výpovědi pana Sirotného rovněž vyplývá, že stěžovatelka nemohla mít vědomost o podvodném jednání, což daňové orgány ani krajský soud nezohlednily. Společnost OPTAR obchodovala i s jinými subjekty než se stěžovatelkou. Stěžovatelka ani po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[19] Rovněž výpověď Ľudovíta Fila, jednatele za společnost Assoro s. r. o., o tom, že v této společnosti nevyvíjel nikdy žádnou činnost, stěžovatelka považuje za nevěrohodnou, neboť jmenovaný se chtěl pouze vyvarovat podílu na trestné činnosti. Jednatel prováděl vklady a výběry z účtu, tedy byl ve společnosti aktivní. Správce daně odmítl bezdůvodně provést jeho svědecký výslech za účelem odstranění rozporů. Společnost Assoro s. r. o. v daném období obchodovala i s jinými obchodními partnery než se stěžovatelkou. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[20] Ke společnosti MILDO-MT s. r. o. stěžovatelka uvedla, že její jednatel Petr Ševčiv nemohl být vyslechnut, neboť dne 3. 4. 2015 zemřel. Výslech jednatele Jana Kochana pak dle stěžovatele není relevantní, neboť v rozhodném období nebyl jednatelem této

společnosti. Časté výběry částek z účtu svědčí o tom, že jednatel Petr Ševčiv byl ve společnosti aktivní. Další vklady (příp. vratky) prováděné panem Sirotným a Ing. Štefíčkem svědčí o tom, že k tomuto jednání tyto osoby zmocnil jmenovaný jednatel. Společnost MILDO-MT s. r. o. v daném období obchodovala i s jinými obchodními partnery než se stěžovatelkou. Se společností VIREMA TRADE s. r. o. pak daná společnost obchodovala podstatně dříve, než Vincent Oros (jednatel VIREMA TRADE s. r. o.) kontaktoval Ing. J. J., aby VIREMA TRADE s. r. o. obchodovala přímo se stěžovatelkou. Správce daně odmítl provést výslech Ing. J. J., přestože nebyly odstraněny pochybnosti ohledně doby kontaktu jmenovaného a Vincenta Orose. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[21] Ke společnosti INTEC-VH s. r. o. stěžovatelka uvedla, že jeden z jejích jednatelů Pavol Raček zemřel dne 6. 3. 2013 (stěžovatelka začala s touto společností obchodovat až od září 2013). Výpověď druhého jednatele pana Lukáše Palindera pak nelze považovat za věrohodnou, neboť jmenovaný chtěl pouze minimalizovat svůj podíl na případné trestné činnosti. Ing. Štefíček se aktivně podílel na fungování této společnosti, neboť prováděl vklady na její účet. Společnost INTEC-VH s. r. o. v daném období obchodovala i s jinými obchodními partnery než se stěžovatelkou. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[22] Ke společnosti DUO ZH s. r. o. stěžovatelka uvedla, že její jednatelka Ivana Zaťovičová se aktivně podílela na její činnosti. Výpověď této jednatelky, že je závislá na drogách a netuší, jak se stala jednatelkou několika společností, je podle stěžovatelky nevěrohodná. Jednatelka disponovala prostředky na účtu této společnosti a svou výpověď se pouze chtěla vyhnout své případné trestní odpovědnosti. Společnost DUO ZH s. r. o. v daném období obchodovala též s jinými obchodními partnery než se stěžovatelkou. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[23] Ke společnosti Pyrosafestol s. r. o. stěžovatelka uvedla, že jejím jednatelem byl Ing. Štefíček, který ve svých výpovědích popsal obchodování společnosti, a to včetně obchodování se stěžovatelkou. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání. Z důvodů odstranění rozporů stěžovatelka navrhla výslech Ing. Štefíčka, který však odmítl vypovídat.

[24] Ke společnosti N&Y s. r. o. stěžovatelka uvedla, že pokud jednatel Jozefa Helia uváděl, že byl pouze „*bílý kuř*“ (obchody se stěžovatelkou vyřizoval Ing. Štefíček), je jeho výpověď nevěrohodná a v rozporu s dalšími důkazy. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[25] Ke společnosti LABET s. r. o. stěžovatelka uvedla, že čestné prohlášení její jednatelky Heleny Klčové odpovídá průběhu obchodních případů. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

[26] K obchodování s fyzickou podnikající osobou Ing. Jozefem Štefíčkem - JOKADEX stěžovatelka uvedla, že Ing. Štefíček v této věci odmítl vypovídat. Stěžovatelka po prověření skutečností nemohla zjistit, že je tato společnost zapojena do podvodného jednání.

pokračování

[27] Stěžovatelka shrnula, že zmíněné skutečnosti ohledně jejich odběratelů jsou v rozporu se závěry krajského soudu o vědomosti o existenci daňového podvodu.

[28] Stěžovatelka dále uvedla evropskou i vnitrostátní právní úpravu a judikaturu týkající se správy daní a DPH. Namítla, že jí přijatá opatření k zamezení její účasti na daňovém podvodu byla dostatečná.

[29] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

[30] Žalovaný uvedl, že stěžovatelka formální podmínky pro osvobození od DPH splnila. Nárok na odpočet jí však nelze přiznat, neboť se účastnila daňového podvodu. Není podstatné, zda chybějící daň byla u některého z článků řetězce odvedena. K tomu, že o zapojení do daňového podvodu se mohla stěžovatelka dozvědět až v souvislosti se zahájením trestního řízení, žalovaný uvedl, že bylo prokázáno, že o tom stěžovatelka věděla nebo mohla vědět již dříve, ale nepřijala k tomu rozumná opatření. Žalovaný zopakoval objektivní okolnosti daňového podvodu. Zjištěné okolnosti podle něj tvoří jednotlivé indicie, které ve svém souhrnu tvoří logický komplex nepřímých důkazů, které prokazují, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Souvislost se zahájením trestního stíhání také není namístě, neboť předmětem trestního řízení je jiná otázka než v daňovém řízení. Tato řízení jsou odlišná způsoby vedení (zejména při dokazování) a zásadami. Žalovaný podotkl, že pro posouzení vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu není relevantní následný postup slovenského správce daně vůči tzv. *missing traderům*. Nadto již v daňovém řízení bylo prokázáno, že tyto společnosti byly nekontaktní, nepřiznávaly pořízení zboží z jiného členského státu a nepodávaly daňová přiznání.

[31] Prověřování obchodních partnerů probíhalo podle žalovaného ze strany stěžovatelky pouze formálně. Zásadní je v daných obchodech role Ing. Štefíčka. Žalovaný nepochybně, že stěžovatelka se správcem daně vždy spolupracovala, avšak tato skutečnost nemůže ovlivnit účast stěžovatelky na daňovém podvodu.

[32] K námitkám, které se týkají jednotlivých odběratelů, žalovaný odkázal na závěry krajského soudu. Kasační námitky jsou v podstatě zkrácenou kopií žalobní argumentace.

[33] Závěr kasační stížnosti s odkazy na právní předpisy a judikaturu podle názoru žalovaného nepředstavuje námitky proti konkrétním závěrům krajského soudu. Formulace kasačních námitek předurčuje obsah odůvodnění rozsudku, neboť kasační řízení je ovládáno dispoziční zásadou.

[34] Žalovaný ponechal na zvážení NSS, zda kasační stížnost skutečně obsahuje kasační důvody a je přípustná, neboť kasační stížnost nereaguje na závěry krajského soudu (srov. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Žalovaný navrhl, aby NSS odmítl kasační stížnost, neboť se v ní jen opakuje to, co již bylo uvedeno v žalobě. NSS však nedospěl k závěru, že by bylo namíste kasační stížnost odmítnout. Z tohoto důvodu lze kasační stížnost odmítnout pouze v případě, v němž kasační stížnost doslova přebírá žalobu, byť s drobnými formulačními změnami, a to především v označení účastníků řízení, případně se jedná o parafráze pasáží z žalob. To v posuzované věci není splněno. Kasační stížnost není pouhým přepokopováním žaloby a reaguje na závěry krajského soudu, jak ostatně plyne i ze shrnutí kasační stížnosti (k tomu srov. např. usnesení ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, či ze dne 13. 8. 2024, čj. 10 Afs 107/2023-38).

[37] NSS dále upozorňuje, že v této věci již krajský soud jednou rozhodoval. Kasační stížnost žalovaného proti jeho zrušujícímu rozsudku NSS rozsudkem ze dne 29. 3. 2023, čj. 7 Afs 76/2021-47, zamítl. Žalovaný i krajský soud byli ve svých nových rozhodnutí povinni respektovat dřívější závazný právní názor krajského soudu. Tím ovšem není dotčena možnost *žalobkyně* brojit proti závaznému právnímu názoru vyslovenému ve zrušujícím rozsudku krajského soudu při soudním přezkumu nového rozhodnutí správního orgánu. V takových případech není vyloučena možnost v kasačním řízení přezkoumat právní názor krajského soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 1. 7. 2015, čj. 5 Afs 91/2012-41, či ze dne 20. 5. 2024, čj. 9 As 66/2023-72).

[38] NSS rovněž uvádí, že kasační stížnost není rozdělena na jednotlivé kroky testu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a jednotlivé námitky se prolínají (opakuji). Proto ani NSS nevolil postup, při němž by po řadě rozebral jednotlivé kroky testu, ale na jednotlivé námitky se snažil uceleně argumentovat tak, aby bylo zřejmé, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné. NSS také zdůrazňuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti nereflektuje podstatu vědomé účasti daňového podvodu a snaží se pouze zvrátit jednotlivé dílčí podrobné skutkové a právní závěry správních orgánů a krajského soudu, aniž by vyvrátila komplexní argumentaci správních orgánů či krajského soudu.

[39] Předmětem sporu je neuznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH.

[40] Podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015, platilo, že dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

[41] Aby plátcem mohl osvobodit od DPH zboží dodané do jiného členského státu, musely být podle § 64 odst. 1 zákona o DPH splněny tři základní podmínky. Zboží muselo být plátcem dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží muselo být odesláno či přepraveno z tuzemska do jiného členského státu a doprava musela být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto podmínek prokazuje

pokračování

plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na osvobození plnění od DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH. Podvod na DPH může představovat např. situace, v níž 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[42] Nepřiznat nárok na osvobození plnění od DPH nelze vždy jakémukoli subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Nárok na osvobození plnění od DPH nebude odepřen subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody. V takových případech je třeba ctít legitimní očekávání, dobrou víru a právní jistotu poctivých daňových subjektů, které jednají s rozumnou mírou opatrnosti, aby se nestaly součástí daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Odmítnout nárok na osvobození plnění od DPH lze tedy pouze v případě, pokud bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria. Tyto skutečnosti je povinen prokázat správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřijatelné.

[43] Výše uvedená obecná východiska daňového podvodu NSS převzal z rozsudku ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, jakož i čj. 7 Afs 76/2021-47, na které a v nich citovanou judikaturu NSS i SDEU i v nyní posuzované věci opět odkazuje. Odkázat lze v tomto směru také na podrobné odůvodnění rozsudku krajského soudu, který přílehavě rozvedl, že § 64 zákona o DPH je promítnutím čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Krajský soud též správně poukázal na to, že se možné odepření zákonného nároku z důvodu účasti na daňovém podvodu týká také nároku na osvobození od DPH, což potvrdil SDEU ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda* (dále též rozsudky SDEU ve věcech C-495/17 *Cartrans Spedition* nebo C-275/18 *Vins*).

[44] Krajský soud se podrobně věnoval jednotlivým dodavatelsko-odběratelským řetězcům, přičemž správně vycházel z toho, že se jedná o čistě individuální posuzování a jednotlivé indicie, ač samy o sobě nezávadné, je třeba hodnotit komplexně s ohledem na všechny ostatní okolnosti konkrétního případu. Na základě takového souhrnného posouzení objektivních skutečností jednotlivě i v jejich souhrnu lze dospět k závěru, že prokazují, že stěžovatelka mohla a měla vědět o tom, že se účastní daňových podvodů. V nyní posuzované věci byla takových indicií celá řada (viz bod 5 tohoto rozsudku).

[45] Stěžovatelka se snažila zpochybnit jednotlivé skutečnosti o tom, že o podvodu v jednotlivých řetězcích mohla a měla vědět.

[46] NSS opětovně zdůrazňuje, že krajský soud (a před ním daňové orgány) proti námitkám stěžovatelky postavil ucelenou a přesvědčivou argumentaci. Krajský soud se vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace, přičemž jeho povinností (ani NSS v tomto rozsudku) nebylo reagovat na každý dílčí argument účastníka řízení a ten obsáhle vyvracet (srov. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, či ze dne 18. 12. 2023, čj. 5 As 256/2022-67).

[47] NSS opakuje, že stěžovatelka proti ucelenému komplexu indicií konzistentní argumentaci. Již na tomto místě NSS zdůrazňuje, že zpochybněním jednotlivých skutečností stěžovatelka nemůže zpochybnit logickou argumentaci daňových orgánů a krajského soudu. Obecně přitom není také nutné, aby jednotlivé skutečnosti, z nichž správce daně dovozuje, že se daňový subjekt vědomě zapojil do podvodného řetězce, samy o sobě vypovídaly o této vědomosti. Je podstatné, aby to vyplývalo ze souhrnu skutkových okolností (srov. např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, nebo ze dne 29. 3. 2012, čj. 5 Afs 7/2011-619, či ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43).

[48] Úvodem k vypořádání jednotlivých námitek stěžovatelky NSS poznamenává, že na vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (formulace vědomé účasti znamená, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu) nemohlo mít vliv to, že na daňové úniky v souvislosti s prodejem masa upozornila finanční správa až v roce 2016.

[49] Daňové orgány v nyní posuzované věci identifikovaly celou řadu okolností, které svědčí o tom, že stěžovatelka o existenci daňových podvodů již v době jejich provádění věděla, anebo vědět mohla. Vědomou účast daňových subjektů na daňovém podvodu v souvislosti s prodejem masa nemohla založit až tisková zpráva finanční správy z roku 2016 ani informace Českého svazu zpracovatelů masa ze začátku roku 2017. Již z povahy věci je zřejmé, že tyto zprávy mohly být vydány až po zjištění vytýkaného jednání, tedy po provedení (alespoň prvních) obchodů. Krajský soud přitom pečlivě vyložil, v čem tkvěla vědomá účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Nebylo tedy již třeba, aby výslovně uváděl, že jednotlivé zprávy z roku 2016 a 2017 neměly vliv na posouzení vědomé účasti stěžovatelky na daňových podvodech. V posuzované věci je nutné hodnotit konkrétní skutkové okolnosti, které vypovídají o tom, že se stěžovatelka vědomě zapojila do daňových podvodů. Tento závěr nelze dovést pouze z toho, jak slovenský správce daně prověřoval jednotlivé články obchodních řetězců.

[50] S krajským soudem NSS souhlasí také v tom, že na rozhodnutí ve věci nemůže nic změnit ani možnost vybrání daně v různých člancích téhož řetězce (tj. i ve větším rozsahu, než kdyby daň byla odvedena řádně všemi jeho články). Lze-li odepřít z důvodu účasti na daňovém podvodu jak nárok na osvobození od DPH, tak nárok na odpočet DPH, je zjevné, že v témže řetězci mohou být postiženi jak dodavatelé subjektu, který pořídil zboží z jiného členského státu a neodvedl DPH, tak odběratelé tohoto subjektu. Porušení zásady neutrality se nemůže dovolávat subjekt, který se vědomě účastnil daňového podvodu (rozsudek SDEU ve věci C-21/16 *Euro Tyre* a ve věci *Italmoda*). V této souvislosti žalovaný ve svém vyjádření

pokračování

přílehuvě poukázal též na rozsudek NSS ze dne 12. 1. 2023, čj. 2 Afs 138/2021-69, v němž zdejší soud uvedl: „*Stejně tak nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, že nelze v řízení vícekrát zdanit jedno plnění. Takový názor je v rozporu s judikaturou Soudního dvora, například s rozsudkem ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, zejm. bod 40. Nárok na odpočet DPH každé osoby povinné k dani je třeba posuzovat individuálně, na základě objektivních skutečností, jež vyjdou najevo, případně s ohledem na subjektivní aspekty (vědomostní test). Nároky jednotlivých osob povinných k dani jsou tedy na tom, jak byly posouzeny nároky jiných takových osob, závislé toliko v tom smyslu, že totožné skutkové okolnosti musí být u všech osob posuzovány totožně (subjektivní aspekty se však i na základě totožných objektivních skutkových okolností mohou u jednotlivých osob lišit). Není tedy vyloučeno odepřít nárok na odpočet všem osobám v řetězci účastnícím se prodeje určitého zboží nebo služby nebo naopak přiznání nároku některým z nich a jeho odepření jiným. Je tedy bezpředmětné uvažovat o čemsi, jako je „objektivní daňový“ výnos určitého řetězce transakcí. Vždy je třeba posuzovat jen a pouze individuální nárok na odpočet konkrétního plátce daně, bez ohledu na to, zda a kolik případně na DPH zaplatili nebo naopak nezaplatili jiní plátci v daném řetězci transakcí.“*

[51] Krajský soud proto v souladu s právě uvedeným správně neposuzoval to, zda v nynější věci mohlo dojít k porušení zásady neutrality (podrobně viz bod 22 napadeného rozsudku). NSS z týchž důvodů rovněž souhlasí s krajským soudem, že jednání slovenského správce daně vůči odběratelům stěžovatelky je pro rozhodnutí v této věci bez významu.

[52] Dále NSS ve shodě s krajským soudem uvádí, že ústředními postavami jsou v posuzované věci zjevně Ing. Štefíček a Ing. J. J.. Ing. Štefíček v jednotlivých řetězcích vždy vyhotovil rámcovou smlouvu a zajišťoval její podpis statutárními orgány odběratelů. Stěžovatelka sama s těmito statutárními orgány nejednala a od Ing. Štefíčka si neopatřila doklad o jeho oprávnění jménem odběratelů jednat. Stěžovatelka sice následně předložila čestná prohlášení statutárních orgánů odběratelů, která však byla vyhotovena dodatečně. Podstatné ovšem přitom je, že z výsledků dostupných jednatelů Ludovíta Fila, Milana Sirotného a Ivany Zaťovičové bylo zjištěno, že ti o činnosti společností, jejichž byli statutárními orgány, a o obchodech se stěžovatelkou zpravidla neměli konkrétní ponětí; jednalo se o „*bílé koně*“.

[53] Na závěru, že jednatelé odběratelů stěžovatelky byly většinou „*nastrčené*“ osoby („*bílí koně*“), nemá podle názoru NSS vliv argumentace stěžovatelky, že tito jednatelé disponovali s finančními prostředky na účtech jednotlivých odběratelů. Nejedná se o obchodní vedení dotčených společností, ale taková dispozice s finančními prostředky je jen součástí role těchto jednatelů jako „*bílých koní*“. Již žalovaný výstižně uvedl, že úlohou těchto osob bývá znemožnit odkrytí skutečné osoby, která má z daného jednání prospěch. Úkolem „*bílých koní*“ v posuzované věci tak bylo převážně jen oficiální zastupování společností navenek (zejména při osobním styku s bankovními institucemi), případně podepisování nezbytných dokumentů (daňových dokladů či daňových přiznání). V době nástupu do funkcí to ovšem byli často lidé bez domova, stálého zaměstnání, majetku či trvalých příjmů, případně lidé drogově závislí.

[54] V této souvislosti neobstojí ani námitky stěžovatele, že daní jednatelé - „*bílí koně*“ se svými výpověďmi jen snažili vyhnout trestnímu stíhání a jejich výpovědi jsou nevěrohodné. Výpovědi těchto jednatelů - „*bílých koní*“ jsou naopak v popisu fungování celého systému

v podstatných rysech shodné. Jejich výpovědi také potvrzují, jak správně uvedl již krajský soud, úřední záznamy o podání vysvětlení ze strany Ing. Štefíčka, který při podání vysvětlení ve dnech 13. 3. 2015 a 12. 8. 2015 výslovně uvedl, že transakce činil za účelem krácení DPH, přičemž popsal schéma fungování jednotlivých obchodů. Před slovenským správcem daně již Ing. Štefíček odmítl vypovídat a předložil písemné vyjádření, které bylo v rozporu s jím podaným vysvětlením. NSS souhlasí s krajským soudem, že toto písemné vyjádření není věrohodné a jen odpovídá snaze Ing. Štefíčka v součinnosti se stěžovatelkou zajistit důkazy (tj. dodatečně vyhotovená čestná prohlášení odběratelů žalobce), které by umožnily stěžovatelce unést její důkazní břemeno.

[55] Krajský soud též přílehavě poukázal na to, že před započítím posuzované obchodní činnosti a po jejím ukončení docházelo často na straně odběratele ke změně statutárního orgánu (resp. po ukončení daných obchodů došlo přímo k ukončení činnosti společnosti), což mohla stěžovatelka zjistit z obchodního rejstříku. Navíc při faktickém provádění obchodů nebyl nikdy přítomen statutární orgán ani zaměstnanec žádného z těchto odběratelů, neboť zboží bylo stěžovatelkou předáváno odběratelům jeho odběratelů. Jakkoliv se může jednat obecně o relativně běžnou obchodní praxi, vzhledem k dalším okolnostem této věci si stěžovatelka např. měla ověřit, proč odběratele zastupuje pouze Ing. Štefíček. To navíc za situace, v níž z rámcových smluv uzavřených s odběrateli stěžovatelka (i její obchodní zástupce Ing. J.) znali identitu odběratelů jejich odběratele. S ohledem na okolnosti této věci souhlasí NSS se závěrem krajského soudu, že daný způsob provádění obchodů vykazoval jasný vzorec jednání směřující ke zkrácení daně, čehož si stěžovatelka musela být přinejmenším vědoma (srov. např. body 37 a 38 napadeného rozsudku).

[56] Stěžovatelka rovněž namítla, že v obchodním styku není obvyklé, aby se ve smlouvě uváděly dodávky určitého druhu, v určitém množství a za určitou cenu, neboť odběratelé využívají konkurence mezi dodavateli za účelem dosažení co nejnižší ceny dodávaného zboží. K tíži stěžovatelky bylo však kladeno to, že není standardní, aby v rámcových smlouvách nebylo uvedeno minimální množství odebraného zboží, chybělo ujednání o odpovědnosti za vady zboží a další (bod 112 rozhodnutí žalovaného). V této souvislosti NSS ve shodě se žalovaným poukazuje rovněž na to, že nebylo ani prokázáno, že by mezi smluvními stranami probíhalo obvyklé sjednávání těchto smluv (vyjednávání). Zjištěný skutkový stav naopak nasvědčuje tomu, že stěžovatelka (zřejmě po dohodě s Ing. Štefíčkem) sama obsah těchto smluv naformulovala a tyto smlouvy (téměř ve všech případech shodné) byly bez jakýchkoli připomínek podepsány jednateli deklarovaných odběratelů stěžovatelky.

[57] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že sledovat změny statutárních orgánů nemusí být běžné. Stěžovatelka ovšem vzhledem k nestandardnostem v obchodní spolupráci měla být více obezřetná a případně se zaměřit i na tyto skutečnosti (s výjimkou těch, které nastaly až po skončení obchodování).

[58] Stěžovatelka též namítala, že není obvyklé, aby předání zboží byl přítomen statutární orgán odběratele, nadto u zboží dodávaného do mrazírenských skladů. NSS opakuje, že ani tato skutečnost sama o sobě neprokazuje vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Jedná se však o podezřelou skutečnost s ohledem na další nestandardní okolnosti této věci

pokračování

popsané daňovými orgány a krajským soudem, které měly vést stěžovatelku k vyšší obezřetnosti.

[59] K tomu, že je podle stěžovatelky obvyklé, že společnosti, jež obchodují s mraženým masem, představuje pouze jednatel a obchodní zástupce, NSS uvádí, že v posuzované věci je podstatné to, že stěžovatelka své obchodní partnery dostatečně neprověřovala s ohledem na krajní nestandardnosti obchodování (např. kdo jedná jménem jejích odběratelů, proč je zastupuje vždy pouze pan Štefíček atd).

[60] Rovněž vzhledem ke specifickým posuzovaného obchodování byla namíste větší obezřetnost stěžovatelky včetně prověření, zda její odběratelé zveřejňují účetní závěrky, ačkoli ani tato skutečnost sama o sobě nepředstavuje důkaz o existenci daňového podvodu. To ostatně nepředstavuje ani to, že odběratelé stěžovatelky se veřejně nepropagovali. I to však v celkovém kontextu zapadá do souhrnu indicií, které vedou k závěru o zapojení stěžovatelky do daňových podvodů.

[61] Pokud dále stěžovatelka namítá, že některé skutečnosti krajský soud nevzal v úvahu, jedná se především o to, že krajský soud měl na některé otázky jiný názor a komplexně zdůvodnil, proč dovedl, že se stěžovatelka vědomě zapojila do daňových podvodů. Tím ovšem také implicitně vypořádal námitky stěžovatelky, které vyhodnotil jako nedůvodné.

[62] Účast stěžovatelky na daňových podvodech, o které mohla a měla vědět, byla dovozena na základě souboru indicií, které dávají celkový obraz o povaze obchodování stěžovatelky s jejími odběrateli. Vzhledem k nestandardnostem tohoto obchodování stěžovatelka namítá, že je zapojena do daňových podvodů. Na tomto závěru nemůže nic změnit to, že stěžovatelka v době obchodování nevěděla, že její obchodní partneři jsou prověřováni policií. V rámci obchodování existoval totiž již v tu dobu dostatek podezřelých indicií, které ve stěžovatelce mohly a měly vzbudit podezření, že se účastní daňových podvodů.

[63] NSS pro úplnost dodává, že potvrzení o tom, že zboží stěžovatelka skutečně na daná místa dodala, prokazují, že zdanitelné plnění se skutečně uskutečnilo. To však v tomto řízení nebylo zpochybněno. Pokud k tomu stěžovatelka namítla, že z těchto potvrzení nebylo zřejmé, že zboží předávala následným odběratelům, NSS k této námitce opětovně uvádí, že v daňovém řízení jí bylo kladeno k tíži, že vzhledem ke specifickým okolnostem obchodování si mohla a měla také prověřit, kdo jsou osoby, kterým podle rámcových smluv předává zboží a jaký mají vztah k jejím odběratelům. To navíc za situace, kdy se odběratelé stěžovatelky měnili v čase, ale osoby, které přebíraly zboží, zůstávaly shodné. Stěžovatelka tedy při dostatečné obezřetnosti a aktivitě ze své strany mohla a měla vědět, kdo jsou osoby, které přebírají zboží, resp. v tomto ohledu přijmout rozumná opatření. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že nemohla vědět, že jednatele jejích odběratelů sehrávají roli „bílých koní“, je k tomu nutné zopakovat, že u stěžovatelky mělo minimálně vzbudit podezření, proč za odběratele vždy jedná Štefíček, který vystupuje postupně u všech jejích odběratelů apod. Ani v daňovém řízení nikdo netvrdil, že jednatele odběratelů neprováděli žádnou činnost. Tyto osoby mnohdy podepisovaly smlouvy, případně disponovaly s prostředky na účtech. Podstatné však bylo to, že se neúčastnily ekonomického vedení společností, ale pouze činily drobné úkony podle jednotlivých pokynů např. Štefíčka, jak již bylo rozvedeno.

[64] Stěžovatelka také namítla, že krajský soud nevzal v úvahu, že stěžovatelka zboží neprodávala pod nákupní cenou, neměla žádný majetkový prospěch z prodeje zboží v maloobchodní síti na Slovensku za nižší cenu oproti konkurenci, neboť neměla žádný další podíl na dalším prodeji tohoto zboží a ani toto zboží ze Slovenska nekupovala. NSS nejprve uvádí, že ani tyto skutečnosti samy o sobě nesvědčí o tom, že stěžovatelka nevěděla nebo nemohla vědět, že se účastní daňového podvodu.

[65] Krajský soud ovšem otázku výše cen, za které stěžovatelka zboží prodávala, nepřehlédl a podrobně se jí věnoval např. v bodu 39 a násl. napadeného rozsudku. Krajský soud správně uvedl, že v daných obchodních případech s Ing. Štefíčkem vždy jednal obchodní zástupce stěžovatelky Ing. J. J., který zástupcům odběratelů stěžovatelky (společností VIREMA TRADE s. r.o. a PERPETUAL s.r.o.) doporučil odebírat zboží od společností zastupovaných Ing. Štefíčkem poté, co odmítli pro ně příliš vysokou cenu za zboží nabízené přímo stěžovatelkou (podání vysvětlení Vincenta Orose a výpověď Dušana Tabáka). Krajský soud e v této souvislosti řádně vypořádal též s výpovědí Ing. J., který uvedené popřel, a logicky a přesvědčivě rozvedl, proč je výpověď Ing. J. a část tvrzení Vincenta Orose nevěrohodná. S tímto hodnocením NSS souhlasí a v podrobnostech odkazuje zejména na bod 40 rozsudku krajského soudu.

[66] Z hlediska otázky vědomosti stěžovatelky o daňových podvodech krajský soud přílehlavě poukázal na to, že Ing. J. byl obchodním zástupcem stěžovatelky, při uzavírání posuzovaných obchodů jednal jejím jménem a na její účet. Jeho jednání, jakož i to, že o těchto daňových podvodech vědět měl a mohl, je tedy nepochybně přičitatelné stěžovatelce. Krajský soud správně zdůraznil, že pro prokázání dobré víry nepostačuje to, že stěžovatelka pověřila sjednáním obchodů třetí osobu - Ing. J.. Krajský soud v této souvislosti správně poukázal také na to, že jednatel stěžovatelky Vladislav Dvořák st. uvedl, že jej Ing. J. denně o všem informoval. V souladu s touto skutečností pak i Ing. J. uvedl, že rozhodující slovo při odsouhlasení odběratele měl Vladislav Dvořák st. S ohledem na vše uvedené je také NSS přesvědčen, že minimálně Ing. J. nejméně měl a mohl vědět, že u odběratelů stěžovatelky dochází k daňovým únikům, na čemž sjednáváním obchodů s těmito odběrateli (se souhlasem Vladislava Dvořáka st., který tyto odběratele odsouhlasoval) založil spoluúčasť stěžovatelky.

[67] Své závěry o způsobu obchodování stěžovatelky krajský soud založil také na konkrétním zjištění správce daně, že stěžovatelka dodala na Slovensko společnosti Kaufland Slovenská republika v. o. s. zboží za 2,667 EUR za 1 kg a totéž zboží prodala týž den jednomu z *missing traderů* za cenu 3,216 EUR za 1 kg. Při přeprodeji od *missing tradera* dalšímu článku byla tato cena snížena na 2,68 EUR za 1 kg. Také dle názoru NSS je z uvedeného zjevná koordinace jednotlivých článků řetězce, a především nutná vědomost stěžovatelky, že cena 3,12 EUR za 1 kg nebyla pro slovenský trh standardní (podrobně viz bod 42 napadeného rozsudku). Nelze ani přehlédnout, že vůči těmto logickým a věcným závěrům krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nic konkrétního nenamítala.

[68] K námitkám stěžovatelky NSS dále uvádí, že skutečnost, že Ing. Štefíček měnil své výpovědi (resp. vyjádření) a posléze úplně odmítl vypovídat, rovněž na zjištění zapojení stěžovatelky do daňového podvodu nemá samo o sobě žádný vliv. Je to třeba zkoumat

pokračování

v kontextu všech skutkových okolností. S ohledem na již uvedená obecná východiska zapojení do daňových podvodů se nemůže stěžovatelka vyvinut ani tím, že si řádně plnila všechny oznamovací a dokumentační povinnosti. Tato skutečnost, jinak jistě chvályhodná, nemůže sama o sobě s ohledem na všechny okolnosti v tomto konkrétním případě obstát.

[69] K otázce vědomosti Ing. J. o daňových podvodech a jeho spolupráci s Ing. Štefíčkem NSS dále dodává, že nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že nebyl řádně proveden výslech svědka Dušana Tabáka, neboť nebyl předem seznámen s předmětem výslechu a bezdůvodně odmítl vypovídat. Touto otázkou se dostatečně zabývaly již daňové orgány a rovněž NSS uvádí, že D. Tabák byl řádně předvolán k výslechu a z předvolání vyplývá, co bude předmětem výslechu (v podrobnostech body 139 a 151 rozhodnutí žalovaného).

[70] K odmítnutí provedení výslechu svědka Ľudovíta Fila (jednatel společnosti Assoro s. r. o.) za účelem odstranění rozporů NSS uvádí, že již krajský soud (a před ním daňové orgány) zdůvodnil, proč tento výslech nebylo třeba provést. Svědek Fila byl vyslechnut slovenským policejním orgánem, přičemž uvedl, že pouze podepisoval dokumenty a nezajímalo ho, co v nich bylo, jelikož hodně pil, v některých případech nebyl na dokumentech jeho podpis a razítko, nikomu neudělil plnou moc a o posuzovaných obchodech nic nevěděl. V čestném prohlášení sice uváděl jiné skutečnosti o obchodování a své práci jako jednatele, ale toto prohlášení bylo prokazatelně vytvořeno stěžovatelkou. Vytvořila je pro všechny odběratele za účelem unesení důkazního břemene. Zmíněný jednatel toto čestné prohlášení pouze mechanicky podepsal, stejně jako podepisoval všechny jiné dokumenty (v podrobnostech bod 138 rozhodnutí žalovaného a bod 47 rozsudku krajského soudu).

[71] Ke společnosti MILDO-MT s. r. o. stěžovatelka tvrdila, že obchodovala se společností VIREMA TRADE s. r. o. podstatně dříve, než její jednatel Vincent Oros kontaktoval Ing. J., aby jmenovaná společnost obchodovala přímo se stěžovatelkou. Správce daně odmítl provést výslech Ing. J., aniž byly odstraněny pochybnosti ohledně doby kontaktu jmenovaného a V. Orose. K této otázce se podrobně vyjádřil krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku. Vysvětlil, proč V. Oros věděl, že zboží je na Slovensko dopravováno stěžovatelkou. Tyto skutečnosti navíc svědčí spíše o průběhu obchodní spolupráce. Již výše v odůvodnění tohoto rozsudku pak byly identifikovány skutečnosti, z nichž lze dovodit, proč stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se účastní daňového podvodu.

[72] NSS shrnuje, že se na základě všeho uvedeného ztotožňuje s jednoznačnými a precizními závěry daňových orgánů a krajského soudu, že v posuzované skupině řetězců byla vždy snížena cena (bez DPH) na úrovni odběratelů stěžovatelky. Dané snížení ceny bylo přitom možné jen na úkor DPH, která nebyla odběrateli stěžovatelky odvedena (protože dodání zboží stěžovatelkou na Slovensko bylo formálně osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet DPH na vstupu, měl první odběratel vždy odvést DPH v plné výši).

[73] Stěžovatelka mohla a měla vzhledem ke specifikům posuzované věci přijmout další opatření, na jejichž základě by si ověřila, zda se neúčastní daňových podvodů. Je totiž třeba, aby míra obezřetnosti přinejmenším odpovídala podezřelosti obchodní transakce (srov.

rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61). V podrobnostech NSS odkazuje na rozhodnutí žalovaného a napadený rozsudek, s nimiž se ztotožňuje.

4. Závěr a náklady řízení

[74] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[75] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 31. října 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu