



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., ve věci

žalobce: **S METAL s.r.o.**
sídlem Veveří 9, Brno
zastoupený Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem
sídlem U Červeného mlýna 570/3, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2018, č.j. 23968/18/5300-21441-711676,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2018, č.j. 23968/18/5300-21441-711676, kterým byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24.5.2017, č.j. 2642895/17/3003-52522-711863, č.j. 2643017/17/3003-52522-711863, č.j. 2643216/17/3003-52522-711863, č.j. 2643238/17/3003-52522-711863, č.j. 2643269/17/3003-52522-711863, č.j. 2643350/17/3003-52522-711863, č.j. 2643701/17/3003-52522-711863, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopadu 2013 až května 2014, a kterým byly změněny platební výměry správce daně ze dne 24.5.2017, č.j. 2649819/17/3003-52522-711863 a č.j. 2649514/17/3003-52522-711863, kterými byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období června až července 2014, s tím, že platební výměr č.j. 2643701/17/3003-52522-711863, byl na straně třetí změněn tak, že text „Doměřená daň včetně penále v celkové výši 16 338 630 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto dodatečného platebního výměru (§101 odst. 2 daňového řádu), na účet správce daně ...“, se mění na „Doměřená daň včetně penále v celkové výši 16 338 630 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu splatná ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto dodatečného platebního výměru na účet správce daně ...“, a platební výměr č.j. 2649819/17/3003-52522-711863, byl na straně třetí změněn tak, že text „Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši 18 338 523 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatný ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den vydání tohoto platebního výměru (§ 101 odst. 2 daňového řádu), na účet správce daně...“ se mění na „Rozdíl mezi vyměřenou a tvrzenou daní ve výši 18 338 523 Kč je v náhradní lhůtě v souladu s § 168 odst. 4 daňového řádu splatný ke dni jejího stanovení, jímž se rozumí den nabytí právní moci tohoto platebního výměru na účet správce daně...“.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně, že žalobce se v uvedených zdaňovacích obdobích účastnil řetězce transakcí s řepkovým olejem, jejichž účelem bylo vylákání výhody na DPH s tím, že žalobce o svém zapojení v řetězcích měl a mohl vědět; proto nebyl žalobci uznán nárok na odpočet DPH ve výši 88 822 811,36 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že jak prvostupňová rozhodnutí, tak rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť správce daně neprokázal, že se žalobce stal součástí řetězce společností, jejichž obchody jsou zatíženy daňovým podvodem, a že měl a mohl o svém zapojení vědět. Podle žalobce správce daně a žalovaný nesprávně hodnotili žalobcem přijatá opatření a informace, které mohl v době uzavírání obchodů znát. Žalovaný nedefinoval obvyklé obchodní zvyklosti či standardy. V napadeném rozhodnutí vychází z neprokázaných úvah a hypotéz; realizace obchodních případů podle žalobce odpovídala obvyklé praxi. Důvody napadeného rozhodnutí jsou chaoticky roztroušeny a směřovány; to podle žalobce zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí; žalobce tudíž neví, jak se má bránit, jaké konkrétní domněnky o údajně nestandardních obchodech má vyvracet a jakými důkazními návrhy.

4. Žalobce dále namítá, že žalovaný přičítal větší váhu skutečnostem svědčícím v neprospěch žalobce a účelově ignoroval skutečnosti svědčící v jeho prospěch. Žalobce v této souvislosti namítá, že k dokazování ohledně jeho vědomostí o skutečnostech nebyl během daňové kontroly řádně vyzván. Žalobce podrobnou argumentací dovozuje, že celou řadou důkazů prokázal, že k žádnému pochybení na jeho straně nedošlo a že se na žádném podvodném jednání v řetězci nepodílel a ani o něm objektivně nemohl vědět. Žalovaným uplatňované pravidlo „prověřuj, když pochybuješ“ vyžaduje po žalobci ověřování, které mu nepřísluší a není technicky možné. Postupem žalovaného došlo k porušení čl. 11 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, porušení čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, jakož i čl. 17 odst. 1 a odst. 2 Všeobecné deklarace lidských práv, neboť došlo k faktickému vyvlastnění části majetku žalobce a zneužití výkladu daňových předpisů a judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 26.1.2016, č.j. 57 Af 7/2014-200, a rozhodnutí England and Wales High Court (Chancery Division) ve věci Megtian Ltd v HM Revenue & Customs [2010] EWHC 18 (Ch) ze dne 15.1.2010.
5. Žalobce rozporuje jednotlivé správcem daně definované nestandardnosti obchodních transakcí v rámci šetřených řetězců; žalobce zpochybňuje jejich skutkové důvody i význam pro posuzovanou věc. V této souvislosti zdůrazňuje, že prokázal, že z jemu dostupných a zjištělných informací nevyplývala jakákoli důvodná obava, že by se v případě obchodů s Hierron, SE a Fresmat group s.r.o. mohlo jednat o podvodné jednání, a odkazuje na správci daně předložené dokumenty, z nichž plyne, že žalobce vytvářel auditní stopu celého obchodního případu. Žalobce zdůrazňuje, že není pravdou, že by se svými obchodními partnery neuzavíral smlouvy, jeho obchody měly ekonomické opodstatnění, žalobce dlouhodobě dosahoval zisku, který řádně danil.
6. Žalobce dále namítá, že byl oprávněn obchodovat s řepkovým olejem již před tím, než oficiálně obdržel příslušný certifikát (dne 9.12.2013), neboť číslo certifikátu 3800 EU-ASCC-Cerz-DE100-201130997 obdržel v předstihu a mohl je tudíž používat. Žalobce rovněž zdůrazňuje, že obchodoval s necertifikovaným olejem, což bylo jeho odběrateli VIA-REK a.s. známo a certifikát nebyl odběratelem vyžadován. Žalobce uvádí, že prokázal, že necertifikovaný olej nakupoval za nižší ceny než na burze a že se jednalo o vnitrostátní obchod s řepkovým olejem nižší kvality, tedy mimo sféru burzovního obchodu. Proto neměl žalobce důvod zjišťovat, zda mají podobné certifikáty i jeho dodavatelé; ve smlouvě ze dne 4.10.2013 bylo jednoznačně uvedeno, že jejím předmětem jsou dodávky surového řepkového oleje. Pokud jde o ceny, za které nakupovali řepkový olej jeho dodavatelé, ty žalobce neznal a znát ani nemohl.
7. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na informace o cenách řepkového oleje na komoditní burze v Rotterdamu získané od Výzkumného ústavu zemědělské techniky (dále jen „VÚZT“), tak s těmito dokumenty o cenách nebyl žalobce seznámen a není jasné, o jakou cenu se má jednat, na které burze byla zveřejněna a který den a o jakou komoditu se jedná. Řepkový olej lze navíc nakupovat za nižší ceny, než zjistili správce daně a žalovaný. Tabulka uvedená ve zprávě o daňové kontrole nebyla ničím doložena. Srovnávat tzv. průměrné ceny je nemožné, neboť cena řepkového oleje kolísala v rozpětí 40 EUR na tunu v rozmezí jednoho týdne, přičemž cena uvedená v kupní smlouvě s VIA-REK a.s. se stanovovala na měsíc dopředu. Proto nelze souhlasit se závěrem správce daně a žalovaného, že cena na burze byla nižší, než za jakou žalobce řepkový olej nakupoval.

Ceny od VÚZT Praha proto nemohou podle žalobce sloužit jako podklad pro rozhodnutí žalovaného.

8. Žalobce dále namítá, že žalovaný opomněl posouzení soudního znalce Ing. O. V., který ve svém znaleckém posudku č. 21/8/2014 ze dne 18.11.2014 stanovil cenu řepkového oleje na 16.200 Kč na tunu, neboli 587,37 Eur na tunu při přepočtu 27,58 Kč/Eur. Žalovaný výši této ceny zdůvodňuje stářím oleje, tedy jeho znehodnocením. Ale i při nepřihlédnutí k tomuto odečtu, cena vychází na 677,50 Eur za tunu, což je cena stále nižší, než za jakou žalobce nakupoval. Žalobce zdůrazňuje, že ceny řepkového oleje na světových burzách jsou směrodatné pro burzovní obchody společností evidovaných pro burzovní obchody, naopak jiná je situace pro české vnitrostátní obchody.
9. Žalobce dále namítá, že žalovaný vycházel z nesprávného tvrzení (bod 75 napadeného rozhodnutí), že žalobce nebyl schopen určit konkrétní burzu, podle které se měla cena řepkového oleje určovat. To, že sledoval burzu a jakou, bylo správci daně sděleno ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Není rovněž pravdou, že žalobce obchodoval s řepkovým olejem bez uzavření písemné kupní smlouvy; na veškeré dodávky písemné smlouvy uzavřeny byly; jejich existenci žalovaný zcela opomněl.
10. Znalost právních vad předchozích obchodů pak nelze dovozovat ani z dalších úvah tvrzených žalovaným a prvostupňovým orgánem založených na tom, že žalobce obchodoval s malým množstvím dodavatelů a s jediným odběratelem. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že obchodní partneři podnikají v oboru obchodu hutním materiálem, kovovým odpadem a různými zemědělskými komoditami jako fyzické osoby déle na 20 let. Žalobce rovněž dlouhodobě využíval služby jednoho zavedeného a spolehlivého obchodního partnera.
11. Žalobce namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil účast žalobce při přebírání a kontrole zboží a nezohlednil obsah smlouvy o skladování ani obsah výpovědi svědka J. H. ze dne 7.4.2016, včetně jím doložených důkazů. Rovněž nepravdivé je tvrzení žalovaného, že žalobce měl virtuální sídlo; při započetí finanční kontroly byli pracovníci správce daně přítomni v kanceláři žalobce v místě sídla. Podle žalobce žalovaný rovněž neprovedl jakékoli dokazování k elektronické komunikaci, která probíhala ohledně objednávek.
12. Žalobce zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného ohledně přenášení důkazního břemena na žalobce na základě tzv. vědomostního testu, nadto je zřejmé, že žalovaný nepochopil fungování velkoobchodu. Žalobce podrobně rozvádí, jakými postupy omezoval rizika svého obchodování, zejména zjišťoval informace na daňovém portálu, prováděl kontrolu jakosti u certifikované laboratoře, vyžadoval potvrzení o vyrovnání daňových nedoplatků od svých obchodních partnerů, atd.
13. Podle žalobce nebylo žalovaným tvrzeno ani prokázáno, že nedoplatek na DPH vzniklý u některých článků řetězce souvisí s dodávkami žalobci. Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury není. Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Podle žalobce žalovaný nesprávně aplikuje judikaturu Soudního dvora EU s tím, že v případě žalobce se nejednalo o fiktivní plnění (Axel Kittel) ani o plnění z neplatné smlouvy (Recolta Recycling SPRL).

14. Žalobce dále namítá, že žalovaný chybně vycházel z výpovědi R. D. učiněné na policii. Žalovaný a správce daně se nijak nevypořádali s obsahem svědecké výpovědi Ing. L. S., kterou byla řada tvrzení ve výpovědi R. D. vysvětlena anebo vyvrácena. Přitom výslech R. D. jako svědka měl správce daně opatřit ihned na začátku kontroly, neboť se jednalo o svědka klíčového, přičemž správce daně nevyužil veškeré mocenské prostředky, které má k předvedení svědka k dispozici. Správce daně a žalovaný rovněž podle žalobce opomněli zohlednit části dokumentace, kterou žalobci zabavila policie, stejně jako obsah emailové dokumentace mezi žalobcem a jeho obchodními partnery.
15. Žalobce se soudní ochrany domáhá i z toho důvodu, že daňové řízení ve věci trvalo déle než čtyři roky a finanční správa svým postupem naprosto eliminovala veškerou hospodářskou činnost žalobce. Žalobce byl přesto po celou dobu řízení kontaktní a reagoval na všechny podněty žalovaného i správce daně v jednotkách dní, a to i v případech, kdy mu k tomu byla stanovena nesmyslně krátká lhůta; v daném případě žalobce své důkazní břemeno unesl a bylo mu bezdůvodně ukládáno prokazovat skutečnosti, které z objektivních důvodů nemohl prokázat jinak než účetními doklady, stejně tak nemůže žalobce prokázat, od koho nabyli zboží jeho dodavatelé.
16. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud jak napadené rozhodnutí, tak rozhodnutí prvostupňová zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Svoji žalobní argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný předně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené, na nichž setrvává, a se žalobními námitkami nesouhlasí. Poukazuje rovněž na to, že odvolací námitky (shodně jako žalobní námitky) se v podstatné míře shodovaly s argumenty uplatněnými již v rámci daňové kontroly, s nimiž se podrobně vypořádal správce daně ve zprávě o daňové kontrole; s ohledem na zásadu jednotnosti daňového řízení nebylo třeba znovu v napadeném rozhodnutí všechny podrobnosti týkající se věci detailně opakovat. K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný odkazuje na konkrétní body napadeného rozhodnutí, kde se jednotlivým otázkám věnoval.
18. Žalovaný má za to, že v daném případě postupoval v souladu s judikaturou, která se týká dané problematiky. Řepkový olej podle žalovaného patří mezi rizikové komodity, při jejím obchodování často dochází k tzv. kolotočovým podvodům na DPH, přičemž žalovaný má za to, že žalobce neučinil dostatečná opatření, aby se nestal součástí daňového podvodu, a se zřetelem ke všem okolnostem posuzovaného případu a podnikatelského rizika, tak jak byly popsány ve zprávě o daňové kontrole, o podvodném charakteru daných transakcí vědět měl a mohl.
19. Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

III. Posouzení věci

20. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

21. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Žalovaný své rozhodnutí založil na tom, že transakce žalobce byly součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, přičemž dovodil, že žalobce vzhledem ke všem okolnostem mohl a měl vědět, že se takového řetězce (přeshraničních) transakcí účastní.
23. Pokud jde o faktické uskutečnění transakcí a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ty nebyly zpochybněny; proto se s podstatou věci mýjí žalobní námitka, že se žalovaný nevypořádal s tím, že žalobce řádně a včas splnil veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. I přes faktické uskutečnění dodávek a jejich doložení daňovými doklady byl žalobci nárok na DPH odepřen správními orgány proto, že byly prokázány takové skutečnosti, s nimiž judikatura Soudního dvora EU spojuje zánik nároku na odpočet DPH. Této námitce tedy zdejší soud rozumí tak, že se způsobem, jakým se žalovaný a správce daně zhostili svého důkazního břemena v posuzované věci, žalobce nesouhlasí. Zdejší soud zároveň předepisuje, že danou problematiku je třeba posuzovat právě v intencích rozhodnutí Soudního dvora EU a na ni navazujících rozsudků Nejvyššího správního soudu; judikатурní závěry vrchního soudu v Anglii a Walesu citované žalobcem v žalobě nejsou pro posouzení věci zdejším soudem instruktivní.
24. S ohledem na povahu nároku na odpočet DPH, jež je projevem neutrality DPH coby základní zásady společného systému DPH v rámci EU, platí, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že řetězec dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je zasažen daňovým podvodem, pokud to osoba uplatňující nárok na odpočet DPH nevěděla nebo nemohla vědět (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*). Soudní dvůr EU k dané problematice dále v rozsudku ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *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*, uvedl, že „nároky související se zdaněním osoby povinné k dani, která je uvedena na faktuře jako kupující, nelze zpochybnit, jestliže tato osoba, pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, postupovala s veškerou náležitou péčí a zohlednila při tom okolnosti, za nichž bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby. Za těchto podmínek vyplývá z judikatury ... že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby

osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila...“. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namíště pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. „*Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli... Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty... Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt choval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, a v něm citovaná judikatura).*

25. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost a chaotičnost rozhodnutí žalovaného, tak takovou vadu v napadeném rozhodnutí, ve spojení s obsahem zprávy o daňové kontrole č.j. 2421007/17/3003-60561-708394 ze dne 22.5.2017 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) zdejší soud neshledává. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaném některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl anebo měl vědět, že se účastní plnění, která jsou součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Tímto způsobem správce daně i žalovaný postupovali. Jednotlivé procesní kroky a závěry z nich dovozené správce daně vyčerpávajícím způsobem zachytil ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný poté shrnul v napadeném rozhodnutí, a to jak co do skutkových zjištění (případně formou odkazu na pasáže zprávy o daňové kontrole), tak především co do právního hodnocení; v přezkoumání rozhodnutí žalovaného zdejšímu soudu tedy nic nebrání.
26. V této souvislosti nejsou důvodné námitky, že správce daně pochybil, pokud nezopakoval výsledek Romana Dvořáčka v daňovém řízení a pokud si údajně od policie nevyžádal veškerou dokumentaci týkající se obchodních transakcí žalobce; pokud by takový postup

skutečně vedl k tomu, že by závěry správce daně a žalovaného nebyly dostatečně skutkově podloženy, neunesl by správce daně, resp. žalovaný, důkazní břemeno; důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících daňový podvod, včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně, má výlučně správce daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25.6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60). K tomu však v posuzovaném případě nedošlo, jak bude níže rozvedeno k důkazům shromážděným správcem daně. Není tedy důvodná námitka, že v daném případě došlo k nepřipustnému přenesení důkazní povinnosti na žalobce; byl to správce daně, který po stránce skutkové dostatečně podložil svůj závěr o existenci podvodného řetězce a objektivních okolnostech, z nichž je tato existence zřejmá, jak plyne ze zprávy o daňové kontrole.

27. Není zároveň důvodná námitka, že správce daně a žalovaný žalobci neumožnili prokázat přijetí přiměřených opatření; správce daně žalobci v průběhu daňové kontroly umožnil na své závěry a hodnocení zjištěných skutečností reagovat; pro procesní obranu měl žalobce dostatečný prostor – viz kupř. výzva správce daně ze dne 4.11.2016, č.j. 4379088/16/3003-60561-708394, týkající se přijetí opatření ve vztahu k obchodům s řepkovým olejem (str. 61 zprávy o daňové kontrole).
28. Pokud jde o výtku žalobce, že si žalovaný nevyžádal a nezohlednil dokumentaci, respektive její (žalobcem blíže nespecifikované) části, kterou žalobce předal policii, tak ta také není namístě. Ze správního spisu totiž plyne, že správce daně v průběhu daňové kontroly obdržel od policie dne 9.12.2014 a dne 22.1.2015 CD s kopiemi dokladů zajištěných policií v sídle žalobce (jejichž obsah je shrnut na str. 62 zprávy o daňové kontrole) a dne 18.2.2015 do policejního spisu nahlédl (úřední záznam č.j. 829702/15/3003-60562-708394). Stejně tak odkazuje-li žalobce na svoji emailovou komunikaci s obchodními partnery, bylo na něm, aby ji správci daně předložil.
29. Z argumentace správce daně a žalovaného je nadto zřejmé, že nijak nezpochybňují konkrétní způsob a průběh žalobcem realizovaných dodávek. Není sporu ani o cenách, za jaké žalobce obchodoval, ani o tom, že žalobce měl uzavřeny písemné kupní smlouvy se svými obchodními partnery; žalovaný v tomto směru v bodu 106 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že správce daně na str. 85 zprávy o daňové kontrole mylně uvedl, že žalobce neměl se společností Fresmat Group s.r.o. uzavřenu kupní smlouvu, ovšem na jiných místech zprávy o daňové kontrole, kupř. na str. 102, správce daně tuto smlouvu hodnotí. Není tedy pravdou, že žalovaný k tíži žalobce zohlednil neexistenci smluv mezi žalobcem a jeho obchodními partnery, stejně jako správce daně a žalovaný nezpochybňovali formální doklady, které žalobce k šetřeným obchodním případům předkládal. Stejně tak není sporu o to, že žalobce měl uzavřenu smlouvu o skladování se společností IonAqua a.s., která zahrnovala i plnění spočívající v odebírání vzorků na rozbor, že zboží bylo od polských řidičů pracovníky (viz svědecká výpověď J. H.) této společnosti přebíráno (kromě potvrzování přepravních dokladů) a váženo v jejím skladu v České Třebové a že dopravu zboží zajišťoval a hradil polský dodavatel TDM ARRTRANS (zdejší soud k tomu odkazuje zejména na shrnutí na str. 74 až 76 zprávy o daňové kontrole). Sporů mezi účastníky řízení je o hodnocení toho, jakým způsobem k uzavření a realizaci těchto transakcí žalobce přistoupil, což se poté promítlo do závěru správce daně a žalovaného, že žalobce nepřijal rozumná opatření vůči tomu, aby svému zapojení v podvodném řetězci zabránil.

30. Pokud jde v této souvislosti o námitku neprovedení výsledku R. D. jako svědka v daňovém řízení, tak k tomu zdejší soud uvádí, že je ustáleně judikováno, že provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování (§ 96 odst. 5 daňového řádu, podle něhož má daňový subjekt právo klást svědkovi otázky). Zároveň však platí, že v daňovém řízení lze jako důkazní prostředky použít i podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu); nicméně důkaz mající původ v trestním řízení nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2009, č.j. 1 Afs 19/2009-57). „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy; správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně postupuje bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady (§ 7 odst. 1 a 2 daňového řádu). Na navrhovaný důkaz totiž nelze pohlížet izolovaně, ale naopak vždy ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy; „*V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Z citovaného rozsudku rovněž plyne, že protokoly o výpovědích svědků pořízené v jiných řízeních mohou sloužit jako podklady pro rozhodnutí za podmínek, že nebyly pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výsledku svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky, že byly provedeny v souladu se zákonem a že byly daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. Tyto podmínky byly v posuzované věci splněny.
31. Podle zdejšího soudu správce daně ani žalovaný nepochybili, pokud R. D. k výsledku opakovaně nepředvolali či nepředvedli (§ 100 odst. 2 daňového řádu), neboť k výsledku jako svědek R. D. předvolán byl, ale na tuto výzvu se nedostavil a ani nijak nereagoval. Správce daně a žalovaný přitom výpověď R. D. jako svědka na policii (protokol ze dne 31.7.2014, č.j. KRPM-50303-661/TČ-2014-140080) posuzovali v kontextu s ostatními důkazy, mimo jiné s obsahem protokolu o svědecké výpovědi R. D. uskutečněné dne 25.11.2014 na Finančním úřadu v Olomouci, kterou získal správce daně v rámci dožádání. V rámci této výpovědi se R. D. opakovaně odvolával na „protokol“ sepsaný u policie (str. 77 a 78 zprávy o daňové kontrole). Správce daně důkazy týkající se organizační role R. D. v rámci šetřených transakcí hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a formální logiky, přičemž výpověď R. D. na policii nebyla jediným důkazem o účelu šetřeného řetězce transakcí.

32. Podle zdejšího soudu jsou závěry správce daně a žalovaného ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, dostatečně skutkově podložené, stejně jako závěry týkající se toho, že si žalobce nepočínal vzhledem k objektivním okolnostem šetřených transakcí přiměřeně obezřetně; správce daně rovněž ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádali všechny argumenty žalobce, které v podstatné míře žalobce opakuje i v žalobě.
33. Správce daně zjistil, že řepkový olej byl přeprodáván v rámci následujících řetězců:
(listopad 2013 až březen 2014) TDM ARRTRANS (Polsko) → Probe Invest (Slovensko) → INTELLES (CZ) → Fresmat Goup (CZ) → žalobce → VIA-REK (CZ)
(březen 2014, duben, květen a červen 2014) TDM ARRTRANS (Polsko) → Probe Invest (Slovensko) → INTELLES (CZ) → Fresmat Goup (CZ) → Hierron (CZ) → žalobce → VIA-REK (CZ)
(červen a červenec 2014) TDM ARRTRANS (Polsko) → Falton (Slovensko) → INTELLES (CZ) → Fresmat Goup (CZ) → Hierron (CZ) → žalobce → VIA-REK (CZ)
(červenec 2014) TDM ARRTRANS (Polsko) → Hierron (CZ) → žalobce → VIA-REK (CZ)
34. Uvedená schémata charakterizovali správce daně a žalovaný jako řetězce zatížené podvodem na DPH, s tím, že cílem společností do něj zapojených bylo získání daňové výhody a nikoli dosažení ekonomického zisku. O tom, že zboží bylo přepravováno ze skladu v Polsku přímo do skladu pronajatého žalobcem v České Třebové, který se tak ve smyslu § 11 odst. 1 ZDPH stal místem plnění v rámci přeshraniční transakce (z Polska pro slovenské odběratele), přitom sporu není.
35. Není v této souvislosti důvodná námitka, že žalobci je přičítáno k tíži jednání daňových subjektů, s nimiž neměl založeny obchodně právní vztahy. V pozici tzv. missing tradera, tedy článku řetězce, který v ČR neodvedl DPH, byly s ohledem na místo plnění společnosti Probe Invest a Falton, a dále Hierron, SE (za zdaňovací období července roku 2014). Společnosti Probe Invest a Falton se neregistrovaly coby plátce DPH v ČR a daňovou povinnost, jež jim zde vznikla, nesplnily. Společnost Hierron, SE, podala za červenec 2014 nulové daňové přiznání, nepřiznala a neodvedla DPH z pořízení řepkového oleje od žalobce (faktura ze dne 15.7.2014), správce daně rovněž zjistil, že tato společnost má virtuální sídlo, neplní povinnosti vyplývající ze správy daní, dle databáze VIES tato společnost nepořizovala žádné zboží ani služby z jiného členského státu.
36. Pokud jde o další články řetězců, společnost INTELLES CAPITAL s.r.o. sídlila na virtuální adrese, žádnou ekonomickou činnost nevykonávala a její jednatelka V. D. uvedla, že o této společnosti nic neví a o své účasti v ní se dozvěděla až od policie. Tato společnost nepodávala daňová přiznání a nikdy nevykázala pořízení zboží či služeb z jiného členského státu. Dodavatel žalobce společnost Fresmat group s.r.o., zapsaná do obchodního rejstříku dne 20.8.2013, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, bylo zjištěno, že v jejím sídle se nenachází ani provozovna ani kancelář a pokud jde o DPH, tu tato společnost hradila pouze do ledna roku 2014; faktické uskutečnění deklarovaných transakcí nebylo možné u této společnosti ověřit. Jednatelé této společnosti J. N. se správcem daně nepodařilo kontaktovat, fakticky za tuto společnost jednal R. D.

37. Společnost TDM ARRTRANS (polský dodavatel) deklarovala dodání řepkového oleje společností Probe Invest, Hierron, SE a Falton s dodáním do skladu IonAqua a.s. na adrese Litomyšlská 2117 v České Třebové, a rovněž hradila a objednávala přepravu zboží z Polska do ČR, kde byl řepkový olej stáčen do cisteren. Řepkový olej nakupovala TDM ARRTRANS od tří polských dodavatelů, kterým řepkový olej dodávala rovněž společnost VIA-REK, a.s. (výhradní odběratel žalobce). V místě dodávky dle výpovědi zástupce společnosti IonAqua a.s. J. H. (statutární ředitel zároveň majitel skladu) na policii dodání řepkového oleje probíhalo tak, že do areálu skladů ráno přijel J. H., který komunikoval s řidiči z Polska, razítkoval doklady CMR a o autocisternách informoval Ing. S. Správce daně dále zjistil, že v činnosti J. H. pokračoval O. L. K této jejich činnosti R. D. na policii uvedl, že zboží za společnosti Fresmat Group ani Hierron, SE nikdo nepřebíral, pouze od října 2013 do června 2014 měl J. H. za úkol „orazítkovat přepravní doklady šoférům“ (disponoval několika razítky), od července 2014 pak měl tuto funkci O. L. Tuto skutečnost potvrdil O. L. na policii; J. H. odmítl vypovídat (správce daně vycházel protokolů o výsledku svědků O. L., J. H. a J. H. na policii – viz úřední záznam č.j. 4023050/16/3003-60561-708394). V průběhu daňového řízení posléze J. H. vypovídal poněkud odlišně - uváděl, že ani J. H. ani O. L. nezná a v prostorách IonAqua, a.s. je neviděl, a dále že prováděl, resp. zaměstnanci IonAqua a.s. pro žalobce veškeré činnosti dle smlouvy o skladování, kromě potvrzování přepravních dokladů. J. H. rovněž původně na policii (dne 17.7.2014, úřední záznam č.j. KRPM-50303/TČ-2014-140080) uvedl, že odběratele VIA-REK, a.s. nabídl žalobci sám. Ing. L. S. za žalobce dne 25.11.2015 správci daně sdělil, že VIA-REK, a.s., respektive paní Primasovou znal již dlouho před tím, než začal s řepkovým olejem obchodovat, že v podstatě VIA-REK, a.s. oslovil sám, což je ovšem v rozporu s jeho jinými vyjádřeními, jak bude uvedeno níže.
38. Výše uvedené řetězce podle správce daně organizoval R. D. Na policii R. D. uvedl, že vše začalo v létě 2012, kdy s F. V. a posléze s V. V. začali obchodovat s hutním materiálem, který dodávali žalobci, přičemž zboží se vozilo Ing. L. S. (zaměstnanec žalobce a manžel jednatelky žalobce) na různá místa pro jeho odběratele, nakupovalo se bez DPH v zahraničí, v ČR se prodalo s DPH, přičemž DPH se neodvedlo. R. D. uvedl, že se seznámil s D. P., který přišel s nápadem obchodovat i s řepkovým olejem, na čemž se následně dohodl s Ing. L. S., přičemž fakturace a „veškeré papírování“ měl na starosti F. V. Tomu odpovídá i výpověď svědkyně Ing. P. M. (zaměstnankyně společnosti NUBBARON, a.s. za niž také jednal R. D., pokud jde o obchody s hutním materiálem), která potvrdila, že Ing. L. S. se s R. D. znal.
39. Pokud jde o zisk z daných transakcí, R. D. uvedl, že objem obchodu byl závislý na tom, kolik byli pánové P., případně V., schopni dohodnout s dodavateli a podle přislíbeného objemu dodávek byl následně dohodnut prodej žalobci. Cena se odvíjela podle stavu na burze, takovou cenu předložil dodavatel. Poté jednali s Ing. S., za jakou cenu by byl schopen zboží odkoupit, přičemž např. mu bylo prodáno zboží o 80 EUR za tunu levnější než na burze a zároveň nebyla odvedena DPH.
40. Pokud jde o zástupce žalobce Ing. L. S., ten v rámci své svědecké výpovědi dne 25.11.2015 (protokol č.j. 3083765/16/3003-60561) uvedl, že v podstatě oslovil s nabídkou prodeje surového řepkového oleje paní P. ze společnosti VIA-REK, kterou již znal. Teprve poté zadal na inzerát e-poptávku a hledal dodavatele. Uvedená tvrzení se však podle správce daně neshodují s tím, že Ing. L. S. na policii dne 27.11.2014 (protokol č.j. KRPM-50303-

862/TČ-2014-140080) uvedl, že znal R. D. v souvislosti s obchodem s hutním materiálem a ten ho oslovil s tím, že by byl schopen dodávat řepkový olej. V souvislosti s rolí R. D. v celém obchodním případě Ing. L. S. nejprve při výslechu na policii dne 27.11.2014 uvedl, že veškerý nákup řepkového oleje dojednával přes R. D. a to přes společnost HIERRON a přes „nějakou firmu“, co mu dodávala hutní materiál, posléze si vzpomněl na společnost NUBARRON. Při svědecké výpovědi u správce daně dne 25.11.2015 Ing. L. S. naopak uvedl, že si nepamatuje, s kolika společnostmi navazoval jednání ve věci pořízení a prodeje řepkového oleje, a že dodavatele hledal přes internet e-poptávkou.

41. Správce daně zdůraznil, že Ing. L. S. za celou dobu daňového řízení nejmenoval jedinou osobu za Fresmat Group s.r.o. s níž jednal, ačkoli od této společnosti od října 2013 do března 2014 odebral řepkový olej v celkové hodnotě 163 mil Kč bez DPH. K samotnému průběhu obchodů uvedl, že si dodavatele ověřoval standardními postupy - v obchodním rejstříku a daňovém portálu - a ověřoval jeho evidované účty na finančním úřadu. Dále uvedl, že zboží nepřebíral, nezajišťoval dopravu, přepravní doklady neviděl a atesty byly vždy u řidiče. Zboží přebíral na základě faktury a dodacího listu až odběratel žalobce. Pokud jde o původ zboží, ten žalobci dle jeho vyjádření znám nebyl. Pokud jde o určení ceny jednotlivých dodávek, i tu se Ing. L. S. vyjádřil rozporuplně - v průběhu svědecké výpovědi obecně uvedl, že nakupoval za ceny, které odpovídaly burze (aniž by tuto burzu blíže specifikoval), ovšem dále uvedl, že cenu prodáváného řepkového oleje určovala výběrovým řízením odběratelská společnost VIA-REK, a.s. Před uzavřením kupní smlouvy zaslala Ing. S. paní P. z VIA-REK, a.s. emailem cenu na burze, a podle toho se stanovila cena řepkového oleje v kupní smlouvě. Není tedy důvodná námitka, že by správce daně nezohlednil či nesprávně, k tíži žalobce, hodnotil jednotlivá tvrzení Ing. L. S.; není rovněž pravdou, že by Ing. L. S. „osvětlil“ nebo vyvrátil tvrzení R. D. I v žalobě žalobce argumentuje obecně v tom směru, že obchodoval se zavedenými a zkušenými obchodními partnery, což nikterak nevyvrací zjištění správce daně, že ve skutečnosti jednal žalobce s R. D., kterého znal již z obchodů s hutním materiálem, přičemž společnosti v rámci transakcí s řepkovým olejem plnily roli pouze účelově zapojených subjektů.
42. Pokud žalobce namítá, že obchodoval za ceny nižší než na komoditní burze, tak to ani správce daně a žalovaný nevyvrací. V souvislosti s tvrzeními R. D. ohledně způsobu dosahování zisku správce daně ověřil v rámci výzvy k poskytnutí údajů ze dne 6.1.2016, č.j. 31782/16/3003-60562-708394, adresované VÚZT ceny surového řepkového oleje vedené Rotterdamskou komoditní burzou za období říjen 2013 až červenec 2014, a zjistil, že tvrzení R. D. odpovídalo skutečnosti, tedy že prodejní cena pro žalobce byla nižší než na burze, vyjma měsíce července 2014 (kdy byla sjednána cena ve výši 665 EUR za tun, přičemž cena na burze byla 675 EUR za tunu), přičemž cena byla vždy žalobcem v rámci kupní smlouvy sjednávána jako pevná na měsíc dopředu. Informace o cenách získaných z odpovědi VÚZT jsou uvedeny a vyhodnoceny správcem daně na str. 80 zprávy o daňové kontrole, přičemž odpověď je součástí veřejné části daňového spisu; žalobci tudíž nic nebránilo na uvedená zjištění a závěry správce daně reagovat již v daňovém řízení. Žalobce tak nemůže být úspěšný s námitkou, že s dokumenty o cenách nebyl seznámen a že mu není jasné, o jakou cenu se má jednat. O tom, že cena řepkového oleje byla (i včetně zahrnutí dopravy) nižší než ceny na burze, sporu není.
43. Správce daně dále ověřoval, zda žalobce splnil podmínky pro obchodování s řepkovým olejem pro nepotravinářské účely (str. 57 zprávy o daňové kontrole). Ve smyslu § 21

zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, je splnění kritérií udržitelnosti dokládáno dílčím prohlášením o shodě vydaným prodejcem nebo dovozcem biomasy. Uvedené prohlášení o shodě je prodejce a dovozce biomasy oprávněn vydat pouze v případě, že je držitelem certifikátu uděleného autorizovanou osobou (certifikát ISCC EU). Žalobce požádal o vystavení certifikátu (příloha jeho odpovědi č.j. 2796707/16), přičemž správce daně zjistil, že žalobce obchodoval s danou komoditou již před vystavením certifikátu (dne 9.12.2013) a nakupoval od dodavatelů, kteří certifikát neměli, což musel vědět, neboť neměl k jednotlivým dodávkám povinné dílčí prohlášení, přičemž ani on sám žádné prohlášení správci daně nepředložil. Pokud jde o námitku, že žalobce byl oprávněn obchodovat již před obdržením certifikátu, tak s tímto argumentem se vypořádal již žalovaný v bodě 124 napadeného rozhodnutí, přičemž v bodech 121 až 123 žalovaný podrobně vysvětluje význam certifikátu pro obchodovanou komoditu; zdejší soud nemá závěrům žalovaného co vytknout - ve vztahu k jednání žalobce coby řádného hospodáře má v tomto ohledu zejména význam skutečnost, že přestože žalobce coby držitel certifikátu od společnosti SGS věděl, že musí nakupovat od dodavatele, který je držitel certifikátu ISCC EU a že průvodní doklady musí obsahovat i číslo certifikátu ověřitelné na webu ISCC, tak žalobce nakupoval od společností Fresmat Group s.r.o. a Hierron, SE, které takovým certifikátem nedisponovaly. Pokud jde o samotný certifikát vydaný žalobci s platností ode dne 9.12.2013 správce daně na základě výzvy společnosti SGS CZECH Republic, s.r.o. zjistil, že tento certifikát zaručuje, že žalobce má zaveden systém řízení udržitelné biomasy a teprve až při recertifikačním auditu v dalším roce (který však již neproběhl), se prověřuje reálný nákup a prodej surového řepkového oleje. Zároveň neopravňuje provádět obchody s certifikovaným řepkovým olejem dříve, než je držiteli příslušný certifikát vystaven.

44. Pokud jde o odkaz žalobce na znalecký posudek Ing. O. V., tak se shodným argumentem se vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 119, v němž odkázal na závěry správce daně, pokud jde o předmětný znalecký posudek, a uvedl, že výsledná cena řepkového oleje stanovená v předmětném znaleckém posudku byla z důvodu zhoršené kvality snížena o 90 EUR na tunu. Žalobce ovšem v žalobě neuvádí, co podstatného ve vztahu k nosným důvodům pro odmítnutí nároku na odpočet DPH z výše uvedených transakcí má z tohoto posudku plynout. Z posudku je zřejmé, že znalec hodnotil správcem daně zajištěný řepkový olej ve skladu společnosti IonAqua a.s., přičemž zjistil, že olej byl horší kvality, čemuž odpovídala znalcem stanovená cena.
45. Zdejší soud zdůrazňuje, že nízká cena řepkového oleje za situace, kdy žalobce nehradil dopravu nasmlouvané dodávky, byla jednou z indicií nasvědčující neobvyklost takové obchodní transakce, která měla vzbudit žalobcovu obezřetnost. Pokud nyní žalobce v žalobě uvádí, že vědomě obchodoval s řepkovým olejem „necertifikovaným“ za nízké ceny, tak to jednak neodpovídá tvrzením Ing. L. S. v průběhu daňového řízení (který nikdy neuvedl, že by si byl vědom, že obchoduje za ceny nižší, než odpovídají burzovním cenám) a ani obsahu dokladů (žalobce si vyřídil na dobu jednoho roku příslušný certifikát) a obsahu smluv (předmětem smluv uzavřených s VIA-REK, a.s. byly dodávky certifikovaného řepkového oleje).
46. Pokud jde o námitku, že není pravdou, že by měl žalobce pouze virtuální sídlo, tak zdejší soud rovněž poznamenává, že uvedená okolnost nepředstavuje důvod, o který by správce daně a žalovaný své závěry o existenci podvodného řetězce opírali, stejně jako není žalobci vytýkáno, že používal sklad v České Třebové.

47. S ohledem na výše uvedené jsou správné závěry správce daně a žalovaného, že se v daném případě jednalo o uměle vytvořené fakturační řetězce (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na body 67 až 85 napadeného rozhodnutí, v němž výše uvedená zjištění a závěry správce daně žalovaný shrnuje). Úvahy správce daně a žalovaného o existenci řetězce zatíženého daňovým podvodem v nyní posuzované věci plně odpovídají judikatuře Soudního dvora EU; pod pojmem „daňový podvod“ judikatura Soudního dvora EU chápe situace, v nichž jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
48. Pokud jde dále o otázku, zda žalobce věděl nebo musel vědět, že je zapojen ve výše identifikovaných řetězcích transakcí zatížených podvodem na DPH, tak i tu správce daně a žalovaný posoudili správně na základě analýzy všech výše zjištěných skutečností v jejich vzájemných souvislostech. *„Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt choval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů... Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky...“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58).
49. Výše shrnutá zjištění správce daně podle zdejšího soudu představují okolnosti, na jejichž základě bylo přiměřené požadovat po žalobci zvýšenou obezřetnost; se žalobní argumentací, že žalobce přijal adekvátní opatření a že dané obchody nevykazovaly neobvyklé a podezřelé rysy, tedy žalobce s ohledem na výše uvedené nemůže být úspěšný. Naopak okolnosti jednotlivých transakcí s ohledem na hodnotu obchodů měly u žalobce přinejmenším vzbudit jeho obezřetnost (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na str. 88 až str. 91 zprávy o daňové kontrole a body 86 až 93 napadeného rozhodnutí žalovaného). Správce daně a žalovaný správně poukázali na to, že žalobce realizoval obchody za ceny neobvykle nízké, v nichž byly

zahrnuty i náklady na přepravu a marže dodavatelů. Nakupoval přitom od nezavedených společností, na jejichž jména si Ing. L. S. ani nevzpomněl, přičemž správce daně zjistil, že za těmito společnostmi figuroval R. D., ačkoli Ing. L. S. při své výpovědi u správce daně uváděl, že znalosti o obchodování s řepkovým olejem má z knih a internetu a z komunikace se známými a že dodavatele sháněl na internetu. Žalobce rovněž odebíral řepkový olej, aniž by jeho dodavatelé disponovali příslušným certifikátem a obchodoval se surovým řepkovým olejem dokonce dříve, než získal příslušné oprávnění. Stejně tak žalobce fyzicky neproěřoval, jak probíhá přebírka zboží a spoléhal se pouze na IonAqua a.s., přičemž z dokumentů (faktury, dodací listy, RZ polských cisteren a polských řidičů), které se mu dostaly do dispozice, mu muselo být zřejmé, že řepkový olej je mu do České Třebové dodáván přímo z Polska, což také mělo vzbudit jeho obezřetnost, zejména s ohledem na skutečnost, že jeho dodavatelé vykazovali řadu nestandardních znaků. Společnost Fresmat group s.r.o. sídlila na virtuální adrese a neměla, stejně jako HIERRON, SE, internetové stránky, na nichž by prezentovala svoji obchodní činnost. V době realizace předmětných obchodů neměla HIERRON, SE, zapsaná do obchodního rejstříku dne 2.1.2013, zveřejněnu žádnou účetní závěrku, přičemž za rok 2013 byla účetní závěrka zveřejněna s tím, že základní kapitál této společnosti činil pouze 2 984 Kč. Pokud jde o Fresmat Group s.r.o., ta nikdy v obchodním rejstříku svoji účetní závěrku v rozporu se svojí zákonnou povinností nezveřejnila. Přestože žalobce tvrdí, že si své dodavatele pečlivě na základě veřejně dostupných zdrojů prověřoval, uvedené okolnosti v něm nevzbudily ostražitost. Přeprodávání zboží v rámci řetězců také nemělo racionální opodstatnění, protože se některé osoby v řetězci figurující – R. D. a Ing. L. S. – navzájem znaly a mohly spolu obchodovat přímo; i to muselo v žalobci minimálně vzbudit obezřetnost. Správce daně rovněž poukázal na skutečnost, že J. H. za IonAqua a.s. nepotvrdil, že by potvrdzoval nákladní listy polským řidičům, stejně jako na nesrovnalosti smlouvy o skladování, dle níž měl žalobce prostřednictvím Ing. S. podat písemně požadavek na naskladnění či vyskladnění včetně přepravy a RZ autocisterny, přičemž Ing. S. vypověděl, že požadavek na naskladnění nedával, pouze telefonicky dával požadavek až na vyskladnění.

50. Podle zdejšího soudu za takových okolností nepřijetí adekvátních opatření žalobcem neodpovídá logice řádného hospodáře, a to i bez ohledu na to, zda řepkový olej je či není z hlediska daňového rizikovou komoditou coby druhově určené mezinárodně obchodovatelné zboží, s nímž lze obchodovat ve vysokých objemech; okolnosti žalobcem uzavíraných transakcí byly v takové míře nestandardní, že pokud na ně žalobce adekvátně nezareagoval a takové obchody uskutečňoval, nárok na odpočet DPH mu nenáleží. S jeho argumenty dovolávajícími se běžné praxe v daném odvětví i jím přijatých opatření zdejší soud za výše uvedených okolností nemůže souhlasit. Obdobné argumenty uplatnil žalobce již v daňovém řízení a správce daně je řádným způsobem vypořádal (vyjádření správce daně na str. 99 až 106 a str. 119 až 123 zprávy o daňové kontrole, na něž zdejší soud v podrobnostech odkazuje). Stejně tak na tytéž argumenty reagoval i žalovaný a závěry správce daně potvrdil v bodech 95 až 141 napadeného rozhodnutí.
51. Správce daně a žalovaný tedy nárok na odpočet z předmětných plnění oprávněně odmítli nikoli proto, že jeden z článků řetězce neodvedl daň, nýbrž proto, že byla prokázána existence daňového podvodu i vědomost žalobce o účasti na něm. Nelze proto souhlasit s námitkou, že se správce daně snaží vybrat chybějící daň a že došlo k vyvlastnění majetku žalobce či k aplikaci institutu ručení. Nárok na odpočet nemohl být žalobci přiznán bez ohledu na to, zda se místně příslušný správce daně snažil vybrat daň od tzv. missing tradera

či nikoli. Na zákonnost rozhodnutí žalovaného nemůže mít vliv ani namítaná délka daňového řízení; pokud měl žalobce za to, že délka řízení není odpovídající složitosti a rozsahu předmětu daňové kontroly, tak k nápravě slouží jiné právní prostředky ochrany, v nichž lze nečinnost správních orgánů namítat.

52. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

53. O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. října 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu