



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **X s.r.o.**, IČO: X
sídlem X,

zastoupen advokátem JUDr. Jiřím Kokešem
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram III

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2017, č. j. 25645/17/5200-11432-711891, a ze dne 9. 2. 2018, č. j. 6494/18/5300-21444-712153,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného, proti nimž podal samostatné žaloby, jež byly usnesením zdejšího soudu ze dne 10. 1. 2020, č. j. 46 Af

30/2017 - 74, spojeny ke společnému projednání ve smyslu § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

2. Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 6. 2017, č. j. 25645/17/5200-11432-711891 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobce a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště v H., (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3669520/16/2109-50523-203371, jímž byl vydán dodatečný platební výměr a žalobci tak byla za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 5 407 210 Kč (dále jen „platební výměr na daň z příjmů“).
3. Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 6494/18/5300-21444-712153 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), byla zamítnuta odvolání žalobce a současně potvrzena následující rozhodnutí správce daně:
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3669706/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce února 2012 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 472 437 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 98 487 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3670766/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce března 2012 doměřena DPH ve výši 616 692 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 123 338 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3670852/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce dubna 2012 doměřena DPH ve výši 804 519 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 160 903 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671110/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce května 2012 doměřena DPH ve výši 657 163 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 131 432 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671217/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce června 2012 doměřena DPH ve výši 690 438 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 138 087 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671286/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce července 2012 doměřena DPH ve výši 268 436 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 53 687 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671413/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce srpna 2012 doměřena DPH ve výši 362 278 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 72 455 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671551/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce září 2012 doměřena DPH ve výši 110 301 Kč

a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22 060 Kč,

- dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671715/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce října 2012 doměřena DPH ve výši 89 500 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 900 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671824/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce listopadu 2012 doměřena DPH ve výši 684 676 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 136 935 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 8. 8. 2016, č. j. 3671891/16/2109-50523-203371, jímž byla žalobci za zdaňovací období měsíce prosince 2012 doměřena DPH ve výši 460 901 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 92 180 Kč.

(všechny dále souhrnně jen „platební výměry na DPH za únor až prosinec 2012“).

4. Obě napadená rozhodnutí vycházejí ze stejného skutkového základu. Ten byl zjištěn na základě výsledků daňové kontroly prováděné u žalobce v letech 2015 až 2016, a to jednak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za období roku 2012, a jednak ve vztahu k DPH za zdaňovací období únor až prosinec 2012. Při daňové kontrole bylo zjištěno, že žalobce v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 do vykázaných nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákona č. 192/2012 Sb. (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zahrnul též náklady za dodávky pohonných hmot od dodavatelů D. T. s. r. o. (dále jen „D.“), B. A. S. s. r. o. (dále jen „B. A.“) a M. s. r. o. (dále jen „M.“). Tytéž dodávky od těchto dodavatelů žalobce paralelně vykázal v rámci přiznání k DPH podávaných za jednotlivé měsíce roku 2012 jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 457/2011 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně však na základě šetření učiněných v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobcem vykazované dodávky pohonných hmot se uskutečnily jinak, než jak je uváděno v žalobcem vykázaných daňových dokladech, a proto v tomto rozsahu doměřil žalobci jednak daň z příjmů (viz platební výměr na daň z příjmů specifikovaný v odstavci 2 výše), tak i DPH (viz platební výměry na DPH za únor až prosinec 2012 specifikované v odstavci 3 výše). Žalobce se proti jednotlivým platebním výměrům odvolal, přičemž vedle dalších pochybení argumentoval především svou dobrou vírou v totožnost svých dodavatelů. Žalovaný se však s odvolacími námitkami žalobce neztotožnil a naopak se ztotožnil se skutkovými závěry správce daně, že žalobcem vykazované dodávky pohonných hmot se neuskutečnily. Proto prvním napadeným rozhodnutím zamítl odvolání brojící proti doměření daně z příjmů a potvrdil platební výměr na daň z příjmů, a druhým napadeným rozhodnutím souhrnně zamítl jednotlivá odvolání brojící proti doměření DPH a souhrnně potvrdil platební výměry na DPH za únor až prosinec 2012.

II. Obsah žalob

5. Proti prvnímu i druhému napadenému rozhodnutí žalobce uplatňuje v samostatně podaných žalobách v zásadě shodnou argumentaci.

6. Žalobce předně nesouhlasí se závěry žalovaného a správce daně, že v průběhu daňové kontroly nebylo prokázáno faktické uskutečnění deklarovaných plnění, a naopak je přesvědčen, že z důkazů provedených v průběhu daňové kontroly uskutečnění deklarovaných plnění jednoznačně vyplývá. Dle žalobce orgány daňové správy na provedení každého důkazu reagovaly tvrzením, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, avšak není zřejmé, na základě jakých důkazů a podkladů k těmto závěrům dospěly. Správce daně a žalovaný dostatečně nevzali v potaz žalobcem předkládané faktury a stáčení lístky, naopak nedůvodně zpochybňovali jejich obsah s odkazem na chybějící údaje a zákonné náležitosti, přestože protikladně tvrdili, že tyto údaje na stáčeních lístcích byly. Žádný právní předpis navíc náležitosti stáčeních lístků ani obdobných dokumentů nestanoví. Žalobce proto odmítá pochybnosti orgánů daňové správy ohledně způsobu záznamu stáčení pohonných hmot. Samotné stáčení bylo prováděno na zařízeních ve vlastnictví dodavatele, v případě absence stáčeního zařízení byly doklady vyplněny ručně samotným řidičem dodavatele a žalobce nemohl nikterak ovlivnit podobu ani další náležitosti stáčeních lístků. Proto nemohou jít k jeho tíži pochybnosti správce daně ohledně formálních nedostatků stáčeních lístků.
7. Žalobce dále namítá porušení ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. (dále jen „daňový řád“), které upravuje zásadu, že při rozhodování skutkově stejných nebo podobných případů nemají vznikat důvodné rozdíly. Poukazuje přitom na nekonzistentní přístup správce daně, který nikterak nezpochybňoval dodávky pohonných hmot od společnosti Ing. S. Š. – M. (dále jen „M.“), k jejichž uskutečnění žalobce předkládal obdobné důkazní prostředky jako v případě dodavatelů D., B. A. a M.. Žalobce nesouhlasí s argumentací správce daně, že v případě dodávek od M. bylo možno jejich uskutečnění u tohoto dodavatele ověřit, neboť dle žalobce nelze tytéž nebo obdobné důkazní prostředky ve formě listin a dokladů hodnotit jinak v případech ověřených a neověřených. Žalobce má za to, že v případě předložených listin a dokladů se vždy jedná o totožný důkazní prostředek bez nutnosti jeho vazby na další procesní postup. Proto nemůže být shledáván odpovědným za to, že správce daně nemohl u jednotlivých dodavatelů dodávek pohonných hmot potvrdit.
8. Podstatnou část žaloby tvoří argumentace dobrou vírou, kterou žalobce dle svého přesvědčení měl ve vztahu k dodavatelům D., B. A. a M., přičemž ze strany žalovaného ani správce daně nebylo prokázáno, že by zkoumané obchodní transakce probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, ani že by žalobce jednal neobežřetně. Žalobce poukazuje na závěry tuzemské i unijní judikatury týkající se problematiky tzv. karuselových podvodů (konkrétně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 Afs 80/2012 - 27, ze dne 23. 4. 2014, č. j. 1 Aps 18/2013 – 52, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60; dále rozsudky Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Kittel, Recolta* C-439/04 a C-440/04), z nichž zdůrazňuje především části apelující na ochranu dobré víry nevědomého účastníka obchodního řetězce s karuselovým podvodem, a od toho se odvíjející povinnost orgánů daňové správy dostatečně zjišťovat, zda se daňový subjekt účastnící se inkriminovaného řetězce choval dostatečně obezřetně a zda mohl vědět o podvodném jednání. Proto by měl být správce daně vždy schopen prokázat, že daná obchodní transakce nemá reálný podklad a nejspíše se jedná o jednání s úmyslem získat daňové zvýhodnění, v opačném nelze uzavřít, že se žalobce zúčastnil jednání s úmyslem získat daňové zvýhodnění. Dle žalobce však žalovaný a správce daně

pouze uvedli výčet několika okolností, které by dle jejich názoru mohly v souhrnu vzbuzovat pochybnosti o nevědomosti žalobce o existenci údajného jednání s úmyslem získat daňové zvýhodnění, zároveň však nijak neprokázali, že by předmětné obchodování žalobce nemělo reálný podklad a že by nebylo vykonáváno v dobré víře. Žalobce je naopak přesvědčen, že existenci své dobré víry dostatečně prokázal doloženými doklady, účetnictvím a vlastní spoluprací se správcem daně.

9. Ve vztahu k otázce dobré víry žalobce připomíná též na medializovaný případ, kdy i Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) nevědomky obchodovalo se společností zapojenou do karuselového podvodu. V této souvislosti žalobce poukázal na vyjádření generálního ředitele Ing. M. J., který v pořadu České televize „168 hodin“ v rámci reportáže „Hon na bílé koně“ prohlásil *„...jestli mě někdo chce přesvědčit o tom, že nepostupujeme správně a že to správně čteme, tak ty naše správní úvahy a ty rozборы, které k tomu uvádíme, musí vyvrátit...“*. GFŘ tehdy k prověření problematického obchodního partnera využilo obchodní a insolvenční rejstřík a seznam nespolehlivých plátců, tedy udělalo vše, co lze po běžném daňovém subjektu požadovat, aby bylo zamezeno podvodům v oblasti DPH a zapojení do řetězců podvodných společností. Žalobce je přesvědčen, že stejně postupoval i on, a navíc jednal v dobré víře v zákonnost probíhajících obchodů. Neztotožnil se přitom s úvahou žalovaného a správce daně, že podezřelost obchodních transakcí by mohla být dovozována z nekontaktnosti inkriminovaných dodavatelů v jejich sídlech, neboť žalobce není schopen sídla a zázemí svých obchodních partnerů jakkoli prověřovat a tato povinnost pro něj nevyplývá ani z žádného právního předpisu. V žalobě směřující proti druhému napadenému rozhodnutí žalobce v souvislosti s tímto bodem poukázal na stanovisko, které vydalo GFŘ k inkriminovanému mediálnímu případu a v němž mj. uvedlo, že pokud by se v jeho pozici ocitl jakýkoliv komerční subjekt, tak by ho finanční správa nijak nepostihla, protože by byl schopný jasně prokázat, že nevěděl ani nemohl vědět, zda je tento obchodní partner součástí daňového podvodu. Toto žalobce utvrzuje v jeho přesvědčení, že byl v dobré víře a že správce daně jej prokazatelně zkrátil na jeho právech. Dle žalobce se žalovaný navíc v odůvodnění napadených rozhodnutí s popisovaným přístupem GFŘ dostatečně nevypořádal a svůj rozporný přístup neodůvodnil.
10. Žalobce dále namítá selektivní způsob hodnocení důkazů, čímž žalovaný a správce daně konali v rozporu se smyslem zásady volného hodnocení důkazů vyjádřené v ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce argumentuje jednak judikaturou (konkrétně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009-104), podle které zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat jako akt libovůle, neboť skutkové závěry orgánů daňové správy musejí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu dle požadavků formální logiky a v jeho rámci posoudit každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň i ve vzájemné souvislosti s důkazy dalšími, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji, přičemž porušení této povinnosti správcem daně zakládá podstatnou vadu řízení. Žalobce rovněž poukazuje na komentářovou literaturu k daňovému řádu týkající se postupu orgánů daňové správy při dokazování a dále na nález Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, přičemž má za to, že žalovaný i správce daně judikaturou vymezený postup nedodrželi. V žádném případě mu nemělo být kladeno k tíži, že hradil dodávky pohonných hmot v hotovosti za situace, ve které je tato metoda úhrady legitimním prostředkem. Proto nemůže obstát tvrzení žalovaného, že žalobce neprokázal existenci zdanitelného plnění pouze z důvodu úhrady ceny v hotovosti.

11. Žalobce namítá též nezohlednění skutečností svědčících v jeho prospěch. Společnost M. totiž ve druhém čtvrtletí roku 2012 řádně odvedla daň z přijatých plnění ve výši 15 milionů Kč, avšak tato skutečnost nebyla žalobci nijak přičtena. Správce daně naopak nedůvodně tvrdil, že není možno ověřit, zda předmětem těchto plnění byly skutečně dodávky žalobci. Žalobci tudíž není zřejmé, jaké důkazní prostředky vůbec mohl předkládat, aby mu správce daně uvěřil.
12. Žalobce dále vytýká orgánům daňové správy tendenční přístup zaměřený účelově v jeho neprospěch. Vyslovuje podiv nad tím, proč daňovou kontrolu provedlo územní pracoviště správce daně v R., ačkoliv vyměřovací a kontrolní řízení byla vedena územními pracovišti v H. a B.. S tímto způsobem delegace příslušnosti se žalobce za dobu své existence setkal poprvé. Žalobce nepovažuje za přesvědčivé vysvětlení žalovaného, že důvodem pro delegaci daňové kontroly na územní pracoviště v Rakovníku měly být údajné vazby mezi H. M. a Bc. A. T., pro tato podezření žalovaný nepodává žádné důkazy. Za nestandardní považuje rovněž zahájení daňové kontroly v nejstarším kontrolovatelném období, v případě DPH za období leden 2012 dokonce již došlo k prekluzi.
13. Žalobce dále namítá vady zprávy o daňové kontrole. Dle jeho názoru nelze ze zprávy o daňové kontrole zjistit, kdo je jejím původcem. Jako původci jsou totiž nadepsány dva subjekty, a sice „Finanční úřad pro Středočeský kraj“ a „Územní pracoviště v R.“. Dle žalobce je územní pracoviště pouze součástí nadřízeného finančního úřadu, které postrádá právní subjektivitu a svou povahou je pouze vnitřní organizační jednotkou finanční správy, na rozdíl od žalovaného a finančních úřadů, které jsou samostatnými organizačními jednotkami. Žalobce považuje za nepřípustné, že by zprávu o daňové kontrole mohl vydat subjekt bez způsobilosti tak učinit. Zpráva o daňové kontrole rovněž postrádá označení žalobce jeho identifikačním číslem, tudíž z ní není zřejmé, s kým bylo jednáno. K tomu žalobce cituje judikaturu uvádějící jako základní náležitost rozhodnutí označení jeho příjemce. Za nejpodstatnější vadu zprávy o daňové kontrole žalobce označuje absenci podpisu oprávněné osoby, neboť podle § 9 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění zákona č. 243/2016 Sb. (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“) řídí finanční úřad ředitel, kterého zastupuje zástupce. Předmětnou zprávu o daňové kontrole však podepsala A. O. (*žalobce měl patrně na mysli O. – pozn. soudu*), odborná referentka, a Ing. I. L., vedoucí oddělení, z jejichž pracovního zařazení ani z jiných podkladů nelze zjistit, jakou pozici v hierarchii finanční správy zastávají. Dle čl. 136 podpisového řádu je vedoucí oddělení oprávněn „pouze“ řídit svěřené oddělení a zaměstnance oddělení, proto dle žalobce byla zpráva o daňové kontrole nejspíše podepsána osobami neoprávněnými.
14. V závěru žalobce namítá, že pokud správce daně předpokládal doměření daně, měl jej před zahájením kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k doplnění daňových priznání.

III. Vyjádření žalovaného a repliky žalobce

15. Žalovaný ve vyjádřeních k žalobám primárně odkazuje na odůvodnění obou svých rozhodnutí, na jejichž závěrech setrvává. Polemizuje s jednotlivými žalobními body a podrobné vyjádření podává zejména k těm, které brojí proti způsobu dokazování a zjištění skutkového stavu. Podrobně rekapituluje klíčové vazby mezi jednotlivými osobami, jejichž vztahy byly v rámci daňové kontroly zkoumány, a shrnuje stěžejní úvahové závěry obou napadených rozhodnutí. Zdůrazňuje, že důvodem vyloučení

žalobcem deklarovaných nákladů za dodávky od společností D., B. A. a M. bylo neprokázání oprávněnosti těchto nároků, tedy neunesení důkazního břemene, a nikoliv účast na karuselovém podvodu. Z tohoto důvodu žalovaný shledává za nepřiléhavou argumentaci, v níž žalobce odkazuje na medializovanou kauzu týkající se GFŘ a jeho nákupů mobilních telefonů od subjektu zapojeného do karuselového řetězce. Navíc GFŘ tehdy bylo v pozici koncového zákazníka. Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou týkající se nezaslání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť před zahájením daňové kontroly nebyl dán důvodný předpoklad k doměření daně, k čemuž poukázal na obsah správního spisu a odkázal na závěry související judikatury. K namítanému nesouhlasu s delegací daňové kontroly na územní pracoviště v Rakovníku žalovaný uvádí, že změna územního pracoviště byla učiněna z důvodu možné námítky podjatosti, neboť žalobcova účetní H. M. je bývalou pracovnící územním pracoviště v H., kde navíc pracuje i matka žalobcova bývalého zástupce Bc. A. T.. Žalovaný nesouhlasí s námitkou nejasného označení orgánu, který vydal zprávu o daňové kontrole, přitom vysvětluje kompetenční vztahy mezi správcem daně a jeho územními pracovišti, jež jsou stanovena vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 48/2012 Sb.“). Žalovaný rovněž popírá, že by zprávu o daňové kontrole nevydala oprávněná úřední osoba, navíc žalobce byl seznámen s tím, které osoby budou kontrolu provádět. Žalovaný neakceptuje důvodnost namítané absence IČO žalobce na zprávě o daňové kontrole, neboť na ní i na všech ostatních písemnostech byl vždy uveden název žalobce, jeho sídlo a DIČ. Žalobu navrhuje zamítnout.

16. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikami, ve kterých zdůrazňuje, že to byly právě jednatele dodavatelů D., B. A. a M., kteří neplnili své povinnosti a kteří neměli přehled o účetnictví svých společností, jejich výpovědi žalobce proto považuje za nevěrohodné. Opakovaně připomíná, že závěry žalovaného a správce daně jsou postaveny na domnělé nevěrohodnosti žalobcových dodavatelů, avšak bylo povinností správce daně řádně prokázat, zda žalobce coby daňový subjekt o všech podezřelých okolnostech skutečně věděl. Pochybení na straně jeho dodavatelů mu tudíž nemohou být přičítána k tíži. Své argumenty žalobce podporuje citací z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Žalobce opětovně zdůrazňuje, že samotné obchodní transakce se zmiňovanými dodavateli nevykazovaly žádné podezřelé znaky, jejich uskutečnění prokázal běžně dostupnými dokumenty jako faktury či stáček lístky. Žalobce rovněž vytýká správci daně neúměrnou délku trvání daňové kontroly, v jejímž důsledku mu vznikly náklady, přičemž žalovaný se nevypořádal s jeho námitkou, že finanční správa nemůže těžit z vlastního nedbalostního jednání na úkor žalobce. Poukazuje rovněž na judikaturu týkající se liberačních důvodů v důsledku pochybení orgánů veřejné moci.
17. Na repliky žalobce reagoval žalovaný duplikami, v nichž opětovně vyslovuje nesouhlas s argumentací žalobce a podává obsáhlou polemiku podpořenou citací judikatury.

III. Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

18. Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil následující relevantní skutečnosti:
19. V březnu 2015 byla vůči žalobci zahájena daňová kontrola prováděná územním pracovištěm správce daně v Rakovníku. Předmětem kontroly byla jak daň z příjmů, tak DPH, a to za zdaňovací období roku 2012. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil

správci daně mj. i 20 účetních dokladů (faktur) uvádějících jako výstavce D., dále 22 faktur uvádějících jako výstavce B. A. a 24 faktur uvádějících jako výstavce M.. Na všech těchto fakturách je žalobce označen jako odběratel, předmět plnění je specifikován jako dodávka motorové nafty. Každá z faktur je dále opatřena razítkem firmy dodavatele s připojením nečitelného podpisu. Přílohou jednotlivých faktur byly i dodací nákladní listy (dodací listy) uvádějící jednak údaje o objemu, hmotnosti a složení (nomenklaturní kód) pohonné hmoty, a jednak údaje o názvu přepravce. Jako přepravce byla označována společnost B. s. r. o. (dále jen „B.“) v případě všech dodacích listů od D. a v případě 14ti dodacích listů od M., dále společnost H. G. C. s. r. o. (dále jen „H. G. C.“) v případě 4 dodacích listů od B. A. a v případě 8 dodacích listů od M., a konečně G. O. s. r. o. (dále jen „G. O.“) v případě 18ti dodacích listů od B. A. a 2 dodacích listů od M.. Přílohou jednotlivých faktur dále byly příjmové doklady s potvrzením o přijetí fakturované částky opatřené razítkem firmy jednotlivých společností s připojením nečitelného podpisu. Přílohami některých faktur jsou dále stáčecí (plnicí) lístky s ručně vyplněným datem a množstvím pohonné hmoty. Podoba těchto stáčecích lístků se však značně liší, neboť na některých jsou uvedeny časy plnění, na jiných tyto údaje schází, některé jsou opatřeny razítkem žalobce a podpisem, jiné nikoliv, některé uvádějí firmu přepravce či dodavatele, jiné pouze firmu žalobce.

20. K výzvě správce daně na vysvětlení okolností týkajících se obchodování se společnostmi D., B. A. a M. žalobce ve svém vyjádření ze dne 17. 8. 2015 sdělil, že spolupráce se zmiňovanými dodavateli probíhala přes O. P., kterého žalobce popsal jako obchodního zástupce uvedených společností, přičemž spolupráce s O. P. měla probíhat na základě dlouholeté známosti a důvěry. V témže vyjádření konstatoval, že *„Všechny uvedené společnosti pak byly společnostmi na trhu etablovanými, měly všechna potřebná povolení k podnikání v dané oblasti, byly zároveň relevantním způsobem registrovány u správce daně k DPH a spolupráce s nimi a priori neimplikovala žádný případný problém či nesrovnalosti.“*
21. Dne 7. 10. 2015 správce daně provedl místní šetření na adresách sídel společností D. a B. A., při nichž bylo zjištěno, že na uvedených adresách se žádná společnost nenachází, nebylo zde nalezeno žádné označení obchodní firmy, žádná schránka či zvonek a ani zde nebyla zastižena žádná kontaktní osoba. Úřední záznamy o místních šetřeních jsou opatřeny fotografiemi zkoumaných míst. Ve vztahu ke společnosti M. bylo zjištěno, že byla ke dni 25. 3. 2015 vymazána z obchodního rejstříku. U společností D., B. A. a M. nebylo za rok 2012 zjištěno podání daňového přiznání dani z příjmů ani k DPH.
22. Správce daně vyslechl jako svědky žalobcovy zaměstnance P. K., E. K., B. B., V. J., J. P., P. H., J. B. a J. P.:
 - Svědek **P. K.** vypověděl, že je invalidní důchodce a pro žalobce pracuje na dohodu o provedení práce asi 15 let, a to jako vedoucí jeho čerpacích stanic. Výběr dodavatelů pohonných hmot domlouval jednatel žalobce J. K.. Názvy společností D., B. A. a M. svědek znal, zastupoval je O. P., se kterým také bylo jednáno o dodávkách. Za dodávky se platilo zpravidla hotově po dodání produktu, platby přebíral O. P.. Svědek si nevzpomněl, že by se O. P. někdy prokazoval plnou mocí, neřešil to, neboť dodávky vždy dojednal jednatel žalobce J. K.. Přebírání tržeb svědek popsal tak, že hotovost přebere obsluha, vloží ji do trezoru, odkud ji on vyzvedne a vloží na účet společnosti. K zaplacení faktur D., B. A. a M. použil buďto tržbu na čerpací stanici, nebo pokud nebyla, tak šel za majitelem, který mu také dával pokyn, aby faktury hradil hotově. K dotazu, zda nepovažoval za divné, že faktury byly hrazeny v hotovosti, když v minulosti byly platby zasílány na účet, svědek uvedl, že platby v hotovosti probíhaly

již dříve. Svědek si již přesně nevzpomněl, jak přesně probíhaly platby O. P., vzpomněl si jen, že O. P. přivezl faktury a vystavené příjmové doklady na částku uvedenou ve faktuře, kterou platili většinou vícekrát. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, na žádné z nich však neidentifikoval svůj podpis, přičemž zdůraznil, že na dodávkách pohonných hmot jsou podpisy zaměstnanců obsluhy.

- Svědkyně **E. K.** vypověděla, že je zaměstnankyní žalobce a pracuje jako vedoucí jeho čerpací stanice v Losiné, dodavatele pohonných hmot dojednává jednatel žalobce J. K.. Vzpomněla si, že od D., B. A. a M. se pohonné hmoty odebíraly. Nevzpomněla si na konkrétní osoby, které za tyto společnosti jednaly, nicméně při představení seznamu jmen si vzpomněla na jméno O. P., kterému nejspíš předávala peníze na základě výdejového daňového dokladu. K popisu přijímání plateb svědkyně popsala, že denní tržba se ukládá do trezoru, v pokladnách pouze zůstává částka do 10 000 Kč, kterou si mezi sebou předávají zaměstnanci při střídání směny. Svědkyně popřela, že by někdy proplácela faktury dodavatelů, avšak vzpomněla si, že na základě pokynu z H. pravděpodobně předala O. P. určený obnos peněz, které převzala z trezoru na základě informací z H., když jí řekli částku a číslo dokladu, na základě čehož vystavila daňový doklad, který dotýčný podepsal. Tento doklad pak předala do H.. Úhradu faktur v hotovosti nepovažovala za podezřelou, neboť plnila pokyny zaměstnavatele, které považuje za směrodatné. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědkyně probíhá tak, že nejdříve se měrnou tyčí změří stav v nádrži, potom proběhne stočení pohonné hmoty a opět se pomocí měrné tyče provede kontrolní měření. Dle svědkyně stáčení lístky nevyužíval pouze dodavatel M., jiné cisterny stáčení zařízení měly. Svědkyně vyloučila, že by obsluha převzala dodávky pohonných hmot bez dokladů a nic nepodepsala. Pouze jednou se stalo, že tiskárna z měřicího zařízení nefungovala, a tak musela obsluha stáčení lístek s řidičem vypsát ručně. Svědkyni dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, u čtyř výdejových pokladních dokladů svědkyně poznala svůj podpis, ty se však netýkaly dodávek od D., B. A. nebo M..
- Svědek **B. B.** vypověděl, že je zaměstnancem žalobce 12 let, pracuje jako obsluha čerpací stanice v Losiné. Na názvy společností D., B. A. a M. si svědek nevzpomněl, jméno O. P. mu nic neříkalo. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědka probíhalo tak, že když přijede cisterna, provede se kontrola objednávky měrnou tyčí, po stočení řidič vyjede stáčení lístek, který mu zaměstnanec potvrdí podpisem. Svědek vyloučil, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, na žádné z nich však neidentifikoval svůj podpis.
- Svědek **V. J.** vypověděl, že je zaměstnancem žalobce 18 let, pracuje jako obsluha čerpací stanice a doplňování produktu do nádrží. Na názvy společností D., B. A. a M. si svědek nevzpomněl. Při představení seznamu jmen si vzpomněla na jméno P., byť nevěděl, zda se jmenuje O., určitě však navštěvoval jejich čerpací stanici. K popisu přijímání plateb svědek popsal, že k platbám na pokladnu je limit 10 000 Kč, ostatní hotovost se předává do trezoru, nákupy pohonných hmot se v hotovosti nehradily. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědka probíhá tak, že když přijede cisterna, tak jde změřit měrnou tyčí stav pohonné hmoty v nádrži, potom ji řidič stočí a on (svědek) podruhé změří stav v nádrži. Svědek dále popsal, že ke každé dodávce pohonných hmot

přebírá od řidiče nákladový list, který kontroluje a v jaké komoře má jakou pohonnou hmotu, aby věděl, do jaké nádrže ji má stočit. Po stočení mu řidič předá stáčecí lístek, který mu svědek potvrdí razítkem a podpisem. Dle svědka je stáčecí lístek u každé dodávky, každé vozidlo má stáčecí zařízení, bez něj by to nešlo. Svědek vyloučil, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, přičemž u nákladního listu č. 2012A40 a stáčecího lístku ze dne 25. 5. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050092 od M.) svědek bezpečně poznal svůj podpis.

- Svědek J. P. vypověděl, že je zaměstnancem žalobce, pracuje jako obsluha čerpací stanice v H.. Vzpomněl si, že jedním z dodavatelů pohonných hmot byla společnost D., na názvy B. A. a M. si nevzpomněl. Při předestření seznamu jmen svědek uvedl, že zná O. P., který čerpací stanici navštěvoval, mimo jiné často navštěvoval jejich vedoucího. K popisu přijímání plateb svědek popsal, že denní tržby zhruba do 30 000 Kč jsou v pokladně, hotovost nad 30 000 Kč se předává do trezoru, za nákupy pohonných hmot v hotovosti nikdy neplatil. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědka probíhalo tak, že když přijede cisterna, tak mu oznámí, kolik a co veze, po napojení hadic a po vynulování počítadla se začne stáčet, před a po stáčení se měrnou tyčí změří stav pohonné hmoty v nádrži, poté řidič vyjede stáčecí lístek, který svědek řidiči orazítkuje a podepíše a jedno vyhotovení převezme. Stav stáčecího lístku se zaznamená do počítače. Dle svědka není možné, aby stáčecí lístek nebyl potvrzen razítkem a podpisem, toto si řidiči hlídají. Svědek vyloučil, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, přičemž u stáčecího lístku ze dne 23. 11. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050243 od B. A.) svědek bezpečně poznal svůj podpis.
- Svědek P. H. vypověděl, že je zaměstnancem žalobce, pracuje jako prodáváč na čerpací stanici. Vzpomněl si, že jedním z dodavatelů pohonných hmot byla společnost D., na názvy B. A. a M. si nevzpomněl. Při předestření seznamu jmen svědek uvedl, že mu něco říká jméno P., kterého na čerpací stanici vídával. K popisu přijímání plateb svědek popsal, že denní tržby od zákazníků se ukládají do trezoru a částky do limitu 10 000 Kč zůstávají v pokladně. Svědek vyloučil, že by se za pohonné hmoty platilo v hotovosti. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědka probíhalo tak, že změří nádrže před stáčením, pak proběhne samotné stočení a následně změření měrnou tyčí, pak řidič vyjede asi 4x stáčecí lístek, který mu svědek potvrdí razítkem a podpisem a převezme jedno vyhotovení. Svědek vyloučil, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, přičemž u stáčecího lístku ze dne 6. 11. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050242 od B. A.) a u stáčecího lístku ze dne 28. 11. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050243 od B. A.) svědek poznal svůj podpis.
- Svědek J. B. vypověděl, že je zaměstnancem žalobce, pracuje jako prodáváč na čerpací stanici, kdy mimo jiné je přítomen stáčení pohonných hmot a také k tomu vyřizuje příslušné doklady. Vzpomněl si, že jedním z dodavatelů pohonných hmot byla společnost D., na názvy B. A. a M. si nevzpomněl. Při předestření seznamu jmen (obsahující též jméno O. P.) si svědek žádné z nich nevybavil. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot svědek popsal tak, že si před počátkem stáčení změřil stav v nádrži pomocí měrné tyče, po stočení si znovu stav změřil a zkontroloval, zda stočené

množství souhlasí s množstvím na stáčecím lístku. Stáčecí lístek mu vždy předal řidič spolu s přepravním listem, tyto doklady byly minimálně ve dvou nebo třech kopiích, které svědek orazítkoval a podepsal, jednu kopii převzal a přiložil k denní uzávěrce tržeb. Svědek vyloučil, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Svědkovi dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, na žádné z nich však neidentifikoval svůj podpis. Současně dodal, že stáčecí lístky byly vždy vyjety z měřicího zařízení, nikdy nebyly psány ručně ani na ně ručně nebylo připisováno množství, toto vždy vyjelo z počítadla.

- Svědkyně J. P. vypověděla, že je zaměstnankyní žalobce, pracuje jako prodavačka na čerpací stanici, kromě toho je obsahem její práce též stáčení nafty. Vzpomněla si, že jedním z dodavatelů pohonných hmot byla společností D., na názvy B. A. a M. si nevzpomněla. Při předestření seznamu jmen si svědkyně vzpomněla na O. P., znala ho podle vidění, ale nevěděla, zda zastupuje nějaké společnosti. K popisu přijímání plateb svědkyně popsala, že tržby od zákazníků se uchovávají v příruční pokladně, jakmile je tam více než 10 000 Kč, tak peníze uloží do trezoru, tržby se evidují v počítači. Svědkyně vyloučila, že by z těchto tržeb někdy hradila nákup pohonných hmot. Vlastní stáčení dodávaných pohonných hmot dle svědkyně probíhalo tak, že když přijede cisterna, tak nejprve měrnou tyčí změří stav v nádrži, zkontroluje měřicí zařízení a stav cisterny, poté kontroluje, aby počáteční stav byl nula, v průběhu stáčení pak kontroluje měřicí zařízení, po stočení pohonné hmoty zkontroluje měrnou tyčí stočený stav, pak opěr provede měření v nádrži a toto porovná. Řidič vždy vyjede stáčecí lístek z měřicího zařízení, který mu svědkyně potvrdí. Svědkyně vyloučila, že by od někoho převzal dodávky pohonných hmot bez dokladu a potvrzení. Dle svědkyně se stáčecí lístky vydávají ke každé dodávce, pouze jednou nebo dvakrát za dvacet let, kdy pracuje u žalobce, se stalo, že tiskárna z měřicího zařízení nefungovala. Svědkyně si nevzpomněla, že by někdy přijela cisterna, která by neměla stáčecí zařízení s měřicím zařízením. Svědkyni dále byla předložena série faktur a dokladů shromažďovaných během daňové kontroly, přičemž u stáčecího lístku č. 173475 ze dne 22. 5. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050095 od M.) a neočíslovaného stáčecího lístku ze dne 6. 11. 2012 (připojeného k faktuře č. 12050242 od B. A.) svědkyně připustila, že podpisy na nich by mohly být její, ale nebyla si jistá.

23. V rámci ústního jednání dne 4. 11. 2015 **jednatel žalobce J. K.** k dotazům správce daně uvedl, že faktury od D., B. A. a M. žalobci předával O. P., ostatní doklady zůstávaly na čerpací stanici. Jednatel vysvětlil, že s hotovostí přijímanou na čerpacích stanicích žalobce manipuluje obsluha, která ji předává vedoucímu čerpací stanice. Hotovost se ukládá do trezoru, který je na každé čerpací stanici. Vedoucí čerpací stanice pak vkládá hotovost na bankovní účet žalobce nebo ji použije k placení faktur. Dispoziční právo k účtu měli vedle jednatele žalobce také vedoucí zaměstnanci, avšak zaměstnankyně E. K. měla dispoziční právo pouze na vklad. Dle jednatele byl hlavním dodavatelem pohonných hmot pro žalobcovy čerpací stanice S. s. r. o. P., se kterým má žalobce dlouhodobou smlouvu, vedle toho však žalobce odebíral i od několika menších dodavatelů, mezi které patřili právě i D., B. A. a M., jež nabízeli naftu za nižší cenu než hlavní dodavatel. K přebírání hotovostních plateb ve prospěch dodavatelů D., B. A. a M. jednatel uvedl, že tyto platby přebíral vždy O. P. na základě plné moci, neboť byl zaměstnancem uvedených společností. Jednatel současně uvedl, že plnou moc O. P. nikdy neviděl, nemůže ji tedy předložit, a ani nevidí důvod, proč by ji měl evidovat. Pokud jde o odběry pohonných hmot od zmiňovaných

dodavatelů, pak jednatel uvedl, že jednání s nimi zajišťoval a podmínky domlouval zaměstnanec žalobce P. K., on sám u těchto jednání nebyl, ale měl za to, že za zmiňované dodavatele vždy jednal O. P., kterého zná velmi dobře a který se prodeji nafty věnoval dlouhodobě. Samotný způsob dopravy a stáčení jednatel nedovedl popsat, to prováděli zaměstnanci žalobce. Za zakoupený produkt jednatel platil až po dodávce, ve dvou nebo třech splátkách, veškeré platby byly hrazeny v hotovosti O. P.. Vyplácel je většinou zaměstnanec P. K., někdy je O. P. předával i on sám. Peníze se předávaly buďto přímo na čerpací stanici, nebo v kanceláři žalobce v H.. K dotazu, zda mu nepřišlo divné, že předával O. P. tak vysoké částky, aniž by si nechal podepsat výdajový pokladní doklad, jednatel uvedl, že O. P. již chodil s vystaveným pokladním dokladem. K dotazu, zda nějak prověřoval důvěryhodnost žalobcových dodavatelů, jednatel uvedl, že O. P. předložil veškeré zákonem stanovené náležitosti, například živnostenský list, osvědčení o registraci plátce DPH, registraci na celním úřadě, a jelikož tyto podklady byly v pořádku, pak tím dle jednatele stát fakticky potvrdil jejich relevanci. Skutečnost, že O. P. vystupoval v průběhu roku 2012 jako jednatel tří různých společností, nepřišla jednatele nijak podezřelá. Podezření nabyl až poté, co byl Celním úřadem Kladno na čerpacích stanicích žalobce proveden odběr vzorků, z nichž bylo zjištěno, že kvalita pohonných hmot neodpovídá normám a žalobci proto byla uložena pokuta. Poté spolupráci s O. P. ukončil. K dotazu na smlouvy s dodavateli D. a M. jednatel uvedl, že určitě byly, ale že je pravděpodobně přivezl O. P. již podepsané, neboť žalobce žádné smlouvy nevystavuje. Jména jednatele D. (F. L.) a jednatele M. (V. H.) jednatele nic neříkala.

24. Dle výpisu z obchodního rejstříku O. P. nefiguroval jako jednatel ani jako společník společností D., B. A. a M.. Správce daně proto prostřednictvím dožádání u Finančního úřadu pro Plzeňský kraj provedl svědecký výslech (t. č. v obchodním rejstříku evidovaných) jednatelů společností D., B. A. a M.:

- Jednatel společnosti D. F. L. jako svědek vypověděl, že bydlel na ubytovně a jistí V. S. a E. J. mu nabídli, že pokud na sebe nechá napsat obchodní společnost, tak po dobu její existence nemusí platit za bydlení na ubytovně, s čímž svědek souhlasil. Poté se za ním na ubytovnu dostavil nějaký muž, odvezl ho do Prahy k nějakému notáři, kde sepsali hodně dokumentů, na jejichž obsah si svědek nevzpomínal. Poté byl odvezen zpět a asi dva měsíce za ubytovnu skutečně neplatil, avšak poté za ním přišla J. s tím, že společnost byla zrušena, a proto musel za bydlení na ubytovně opět začít platit. O jakou společnost se jednalo, svědek nevěděl, její název se dozvěděl až později od policie. Svědek popřel, že by jménem společnosti podepisoval rámcovou kupní smlouvu s žalobcem, nepodepisoval ani žádné faktury. Jméno O. P. neznal.
- Jednatel společnosti B. A. J. P. jako svědek vypověděl, že měl finanční potíže a jeho známý K. mu přislíbil 5 000 Kč za to, že na sebe nechá napsat obchodní společnost, na což přikývl. K samotnému administrativnímu průběhu zápisu si svědek vzpomněl, že kvůli tomu byli nejspíš na magistrátu, celé to zprostředkoval jistý R. Š., který mu nakonec vyplatil i slíbených 5 000 Kč. Svědek popřel, že by jménem společnosti B. A. vyvíjel nějakou obchodní činnost, o tom, že tato společnost měla obchodovat s minerálními oleji, se dozvěděl až od policie. Svědek rovněž popřel, že by jménem společnosti podepisoval nějaké faktury. Jméno O. P. neznal.
- Jednatel společnosti M. V. H. jako svědek vypověděl, že mu jeho známý J. P. sdělil, že na sebe nechá napsat obchodní společnost a dostal za to 5 000 Kč, a nabídl tuto možnost i jemu. Celé to měl zprostředkovávat jistý „R.“ řečený „L.“. Svědek

souhlasil a po nějaké době se mu ozval jistý K., se kterým byli na Městském úřadě v H. ověřit podpisy a podepsat dokumenty týkající se společnosti M.. Svědek si vzpomněl, že podepisoval i nějakou plnou moc pro nějakou paní, která za něj měla jménem M. jednat. Později obdržel od „L.“ slíbených 5 000 Kč. On sám však nikdy neměl s předmětnou společností nic společného, nevyvíjel jejím jménem žádnou činnost, nepodepisoval jejím jménem žádné faktury ani obchodní smlouvy. Jméno O. P. neznal.

25. Jako svědek byl dále vyslechnut R. Š., který vypověděl, že prostřednictvím jistého P. K. na něj byly převáděny nějaké společnosti, jejich názvy si však nepamatoval, jména J. P. či V. H. mu nic neříkala. Když mu bylo předestřeno, že jmenovaným osobám za tyto převody vyplatil 5 000 Kč, tak si na to vzpomněl. Svědek rovněž uvedl, že zná O. P., a to asi dvacet let, v minulosti spolu obchodovali, byl to on, kdo ho převážel do Plzně za účelem převodu společnosti.
26. Správce daně se dále pokoušel vyslechnout O. P., avšak zjistil, že ten dne 31. 5. 2015 zemřel. Šetřením bylo zjištěno, že O. P. byl dne 24. 4. 2013 vyslechnut Policií ČR, avšak odmítl vypovídat.
27. Správce daně následně (částečně prostřednictvím dožádání u jiných správců daně či u policejních orgánů) provedl rozsáhlá šetření i ve vztahu ke společnostem B., H. G. C. a G. O., jež byly na dodacích listech označeny jako přepravci. V případě přepravce B. se nepodařilo předvolat jednatelku společnosti O. F., povedlo se však získat protokol její výpovědi ze dne 16. 5. 2013 u Policie ČR, kde vypověděla, že o obchodní činnosti dané společnosti nic neví. V případě přepravce H. G. C. byl jako svědek vyslechnut jednatel M. H., který vypověděl, že danou společnost koupil někdy v roce 2011, neboť potřeboval peníze, a tak se přes internet dostal k nabídce nějakého člověka, který převod společnosti zprostředkoval, avšak jeho jméno si již nepamatoval. Současně popřel, že by měl s obchodní činností této společnosti něco společného, o její činnosti nic nevěděl. Pouze v případě přepravce G. O. její jednatel P. H. vypověděl, že skutečně přepravuje pohonné hmoty, a připustil, že několik desítek přeprav učinil i pro společnost M., mj. i na čerpací stanice v H. a L. (*čerpací stanice provozované žalobcem – pozn. soudu*). Jednatel G. O. P. H. dále vypověděl, že kromě M. přepravoval pohonné hmoty i od D. a B. A., objednávky přepravy se vyřizovaly e-mailem, na konkrétní kontaktní osobu si však nevzpomněl.
28. Správce daně dále výpisem ze záznamů v registru vozidel zjistil, že vozidla uváděná na dodacích listech od D., B. A. a M., na nichž jako přepravci byly uváděny společnosti B. a H. G. C., byla registrována jednak na společnost A. P. s. r. o., jejímž jednatelem byl J. S. (čtyři vozidla), a dále na společnost B. B. s. r. o., jejímž jednatelem byl J. B. (dvě vozidla). Správce daně vyšel z obsahu protokolů o výpovědích těchto jednatelů podaných u Policie ČR. Zde J. S. dne 28. 2. 2013 vypověděl, že mu činnost společnosti není nijak známa, a tedy neví nic o vlastnictví předmětných vozidel. Podobně J. B. dne 4. 4. 2013 vypověděl, že přepravce B. a H. G. C. nezná a vyloučil, že by s nimi obchodoval.
29. Správce daně v průběhu daňové kontroly průběžně vyrozumíval žalobce o svých zjištěních a vyzýval jej k vyjádřením. Žalobce ve svých vyjádřeních argumentoval v zásadě obdobně jako v žalobě, tedy především namítal, že není přihlíženo ke skutečnostem svědčícím v jeho prospěch, nebyly zohledněny údaje na stáčecích lístcích a nedošlo k zaslání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

30. Dne 4. 8. 2016 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně v ní shrnul průběh řízení a obsah jednotlivých důkazních prostředků. Shledal, že žalobce fakticky jednal s O. P., který zprostředkovával obchody s pohonnými hmotami, ale který zjevně nebyl oprávněn jednat za avizované dodavatele D., B. A. a M., což jsou pouze prázdné společnosti, jejichž jednatele byli pouhými nastrčenými osobami. Správce daně tedy uzavřel, že i když žalobce zřejmě odebíral pohonné hmoty, tak tyto dodávky zjevně neodpovídaly tomu, co bylo uvedeno v žalobcem doložených dokladech. Proto dospěl k závěru, že ze strany žalobce nebylo prokázáno vynaložení uznatelných nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ani k přijetí plnění opravňujících k odpočtu daně na vstupu ve smyslu § 72 až § 79 zákona o DPH. V návaznosti na to správce daně vydal platební výměr na daň z příjmů a dodatečné platební výměry na DPH za únor až prosinec 2012. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů žalovaný zamítl prvním napadeným rozhodnutím, jednotlivá odvolání proti platebním výměrům DPH za únor až prosinec 2012 souhrnně zamítl druhým napadeným rozhodnutím. V obou napadených rozhodnutích žalovaný potvrdil klíčové závěry zprávy o daňové kontrole a ztotožnil se se skutkovými závěry a právním hodnocením správce daně.

V. Posouzení věci soudem

31. Soud ověřil, že obě žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahují všechny formální náležitosti na ne kladené. Jde tedy o žaloby věcně projednatelné.
32. Při přezkumu žalobami napadených rozhodnutí vycházel soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž obě napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
33. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť žalobce vyslovil s takovým postupem souhlas výslovně, u žalovaného se souhlas presumuje, jelikož ani na výzvu soudu nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by byl povinen přihlídnout z moci úřední, soud neshledal.
34. Soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.
35. Soud se předně neztotožnil s žalobcem vytýkanými formálními nedostatky zprávy o daňové kontrole. Je-li v záhlaví vedle názvu správce daně (Finanční úřad pro Středočeský kraj) uvedeno i označení jeho organizační složky (územní pracoviště v Rakovníku), nejedná se o označení dvou správních orgánů, ale o jeden a týž orgán, pouze s uvedením upřesňujícího údaje o pověřeném pracovišti (jež skutečně náleží příslušnému správci daně ve smyslu bodu I přílohy vyhlášky č. 48/2012 Sb.). Tento způsob označení nevyvolává naprosto žádné pochybnosti o tom, který orgán předmětnou písemnost vydal a je odpovědný za její obsah. Námitky žalobce, že uvedení názvu územního pracoviště zpochybňuje způsobilost správce daně k vydání zprávy o daňové kontrole, jsou zcela absurdními úvahovými konstrukty.
36. Za zásadní nedostatek zprávy o daňové kontrole soud nepovažuje ani namítanou absenci žalobcova IČO, neboť žalobce coby kontrolovaný subjekt je dostatečně označen jiným způsobem (obchodní firmou, sídlem a DIČ), navíc i z obsahu zprávy o daňové kontrole

a dalších písemností tvořících správní spis je zcela zřejmé, kdo byl kontrolovaným subjektem, tudíž případná zaměnitelnost s jiným subjektem je v zásadě vyloučena. Neuvedení IČO proto nepředstavuje vadu mající vliv na zákonnost daňové kontroly jako celku.

37. Důvodné nejsou ani žalobcovy výhrady vůči podpisům A. O. a Ing. I. L. na zprávě o daňové kontrole, neboť konkrétní pracovní zařazení těchto pracovníků v rámci služební hierarchie rovněž nemá vliv na zákonnost či věcnou správnost daňové kontroly. Žalobcem zmiňovaný podpisový řád je toliko interním dokumentem, jehož nedodržení ze strany úřední osoby může znamenat nanejvýš vznik odpovědnosti za nedodržení pracovních (resp. služebních) povinností, nemá však vliv na vlastní průběh daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole by byla právně neúčinným výstupem správce daně leda tehdy, pokud by ji vyhotovila a podepsala osoba, která se správcem daně zjevně nemá nic společného a vůbec u něj nepůsobí jako úřední osoba. To však v daném případě zcela zjevně nenastalo. Naopak, žalobce byl již na samém začátku daňové kontroly vyrozuměn, že ji budou provádět právě A. O. a Ing. I. L. (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 16. 12. 2015), přičemž jména těchto osob se objevují na dalších spisových dokumentech vydaných správcem daně. Není proto nejmenší pochyb, že se jednalo o zaměstnankyně bezprostředně se podílející na výkonu pravomoci správce daně ve smyslu § 12 odst. 1 a 2 daňového řádu.
38. Soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám brojícím proti údajné tendenčnosti a účelovosti postupu orgánů daňové správy. Soud dává žalobci zčásti za pravdu jen v tom, že rozdělení vyměřovacího řízení a daňové kontroly mezi dvě různá pracoviště se opírá o poněkud nepřesvědčivé důvody. Správce daně tento postup poprvé vysvětlil až ve svých vyjádřeních k odvoláním žalobce proti platebnímu výměru na daň z příjmů a platebním výměrům na DPH za únor až prosinec 2012, v nichž uvedl, že „...účetní daňového subjektu p. H. M. je bývalou pracovnící Územního pracoviště v H., navíc v průběhu daňové kontroly byl daňový subjekt několikrát zastupován Bc. A. T., jehož matka pracuje v ÚzP v H.“. Ponechá-li soud stranou, že o vyloučení úřední osoby by měla rozhodovat osoba stojící v čele správce daně správce daně (§ 77 odst. 4 daňového řádu) a že rozhodnutí tohoto druhu ve spise schází, pak i správcem daně sdělené důvody možné podjatosti působí přinejmenším rozpačitě. Skutečnost, že osoba spravující účetnictví žalobce byla v minulosti zaměstnankyní správce daně, totiž bez dalšího nezakládá důvod k podjatosti, neboť tato bývalá zaměstnankyně by přirozeně již neměla mít přístup ke spisům ani interním informacím správce daně (v tomto směru by šlo uvažovat o podjatosti například v situaci, pokud by tato bývalá zaměstnankyně ukončila svůj pracovní poměr ke správci daně až po zahájení daňové kontroly vůči žalobci – nic takového však ze správního spisu nevyplývá). Rodinná vazba jedné ze stávajících úředních osob na bývalého zástupce účastníka dozajista může být relevantním důvodem podjatosti této konkrétní úřední osoby, sotva však celého územního pracoviště. Z těchto hledisek považuje soud „vyloučení“ celého pracoviště v H. za zbytečně razantní opatření. I navzdory těmto výhradám však dospěl soud k závěru, že provádění daňové kontroly jiným územním pracovištěm (spadajícím pod téhož správce daně) samo o sobě nijak nezkrátilo žalobce na jeho právech. Stále se totiž jednalo o výkon pravomoci jednoho a téhož správce daně (Finančního úřadu pro Středočeský kraj), tedy věcně i místně příslušného orgánu, pouze v rámci jiného pracoviště. Žádné okolnosti nenasvědčují tomu, že by samotné provádění úkonů územním pracovištěm rakovnickým (namísto H.) mělo být žalobci na újmu. Z tohoto hlediska jsou žalobcova tvrzení o tendenčnosti a účelovosti ryze spekulativní. Soudu rovněž není zřejmé, oč žalobce opírá své úvahy, že zahájení

daňové kontroly ve vztahu k nejstaršímu období (tj. těsně před prekluzí daně) by mělo být nestandardností.

Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, že pokud správce daně předpokládal doměření daně, měl ještě před zahájením kontroly žalobce vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k doplnění daňových přiznání. Takový postup zjevně nebyl namístě, neboť správce daně se o skutečnostech rozhodných pro doměření daně dozvěděl právě až v rámci daňové kontroly, naopak před jejím zahájením neměl o relevantních skutečnostech (jak osvědčuje obsah správního spisu) žádné poznatky. Logicky tudíž nemohl mít důvod předpokládat doměření daně a vyzývat žalobce k doplnění jeho předchozích daňových přiznání. Žalovaný k této problematice trefně odkázal (viz bod 82 prvního napadeného rozhodnutí) na závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 (včetně navazujícího rozsudku téhož soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65), který vyložil: „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení*“ (zvýraznění doplněno zdejšími soudem). Ve vztahu k nyní posuzované věci není soudu zřejmé, jaké jiné konkrétní poznatky či informace (než ty, které vyplynuly až z výsledků vlastní daňové kontroly) měly vést správce daně k úvaze, že žalobci bude nutno doměřit daň z příjmů či DPH. Není tedy jasné, na základě čeho žalobce usuzuje, že správce daně měl doměření daně „předpokládat“.

39. Soud dále nesouhlasí se žalobcem v tom, že by z prvního či druhého napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, na základě jakých důkazů dospěly k závěrům o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný v obou napadených rozhodnutích velmi podrobně popsal, jaké důkazy správce daně prováděl a jaká skutková zjištění z nich dovodil. Z odůvodnění obou napadených rozhodnutí vyplývá, že zjištěný skutkový stav byl zjišťován zejména na základě poznatků z místních šetření v sídlech společností a ze svědeckých výpovědí různých osob, přičemž takto získané poznatky ve vzájemné souvislosti nasvědčují tomu, že žalobcem avizovaní dodavatelé D., B. A. a M. jsou „prázdnými“ společnostmi, jež fakticky nevyvíjejí žádnou činnost. Není přitom pravdou, že by žalovaný a správce daně nevzali v potaz žalobcem předkládané stáčecí lístky. Žalovaný naopak v odůvodnění obou napadených rozhodnutí poměrně přesvědčivě vysvětlil, jaké nesrovnalosti z údajů na stáčecích lístcích plynou, resp. v čem údaje na stáčecích lístcích (popř. jiných žalobcem doložených listinách) nekorespondují se skutečnostmi zjištěnými při místních šetřeních a svědeckých výpovědích (viz zejm. body 8, 11, až 15, 19, 53, 63, 68 a 70 prvního napadeného rozhodnutí a body 33 až 36, 53 až 56 druhého napadeného rozhodnutí). Soud souhlasí s žalobcem potud, že žádný právní předpis náležitosti stáčecích lístků ani obdobných dokumentů nestanoví, a dává mu zčásti zapravdu i v tom, že žalovaný v některých částech napadených rozhodnutí (obdobně jako správce daně ve zprávě o daňové kontrole) kladl místy přehnaný značný důraz na formální nedostatky stáčecích lístků (viz např. body 8 či 70 prvního napadeného rozhodnutí, body 24 a 73 druhého napadeného rozhodnutí, str. 19 až 20 zprávy o daňové kontrole). Z kontextu odůvodnění ve spojení s obsahem správního spisu je však zřejmé, že samotné formální nedostatky stáčecích lístků rozhodně nebyly nosným důvodem pro doměření daně z příjmů ani DPH. Údaje na stáčecích lístcích byly konfrontovány zejména se

svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobce, kteří uvedli, že stáčetí lístky nikdy nebyly vyplňovány ručně, vyjma podpisu a razítka vyplňovaných zaměstnancem kontrolujícím stáčení (viz odstavec 22 výše). Proto jsou-li na některých stáčetích lístcích připojených žalobcem údaje o odběrateli, dodavateli, pohonné hmotě a jejím množstvím vypisovány ručně, pak toto zcela koliduje s tím, co vypověděli žalobcovi zaměstnanci o způsobu vyhotovování a vyplňování stáčetích lístků. Právě toto jsou nosné nedostatky stáčetích lístků, které měli žalovaný a správce daně na mysli – tedy nikoliv absence údajů vyžadovaných právním předpisem (jak se mylně domníval žalobce), ale odlišnost oproti podobě, kterou žalobcovi zaměstnanci v souvislosti se stáčetími lístky shodně popsali.

40. Soud dále podotýká, že nedostatky stáčetích lístků neměly pro výsledek řízení zdaleka takový význam, jak se snaží naznačit žalobce. Jak soud naznačil již v předchozích odstavcích, skutkový závěr o neuskutečnění zdanitelných plnění byl zjištěn primárně na základě místních šetření v sídlech žalobcem avizovaných dodavatelů D., B. A. a M., dále na základě svědeckých výpovědí tehdejších jednatelů těchto dodavatelů, svědeckých výpovědí osmi zaměstnanců žalobce a místních šetření v sídlech společností B., H. G. C. a G. O. uváděných na dokladech jako přepravci. Právě tyto důkazní prostředky byly jádrem dokazování a právě jejich hodnocení a vzájemné porovnávání tvořilo hlavní pilíř skutkového stavu zjištěného žalovaným a správcem daně. Naproti tomu jimi vytýkaná pochybení ohledně způsobu záznamu stáčení pohonných hmot měly ve vztahu k rekonstrukci skutkových událostí spíše podpurný význam.
41. Jedním z nejobsáhlejších žalobních bodů je otázka žalobcem tvrzené dobré víry a možnosti objektivně rozpoznat, zda se v rámci zkoumaných obchodních vztahů choval dostatečně obezřetně. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že nedostatek dobré víry šel žalobci k tíži pouze v tom smyslu, že na jeho jednání s O. P. nebylo možno nahlížet jako na jednání se společnostmi D., B. A. či M., jež byly dle žalobcem předložených faktur uváděny jako dodavatelé pohonných hmot. Naproti tomu nedostatek dobré víry zde nepředstavoval okolnost zakládající účast na karuselovém podvodu, jak bylo mylně namítáno v žalobě. Žalovaný ani správce daně žalobci nikdy nevytýkali, že by byl součástí podvodného řetězce a čerpal z něj daňová zvýhodnění. V tomto směru si žalobce závěry obou napadených rozhodnutí zcela nesprávně vyložil. Byť v jejich odůvodnění jakož i v odůvodnění zprávy o daňové kontrole jsou často (někdy až příliš) zdůrazňovány okolnosti trestních vyšetřování osob angažovaných v řetězci „prázdných“ společností, tak z nich zároveň nijak nevyplývá, že by žalobci byla jakkoli přisuzována účast na karuselovém podvodu. Naopak, žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí zcela jednoznačně uvedl, že žalobci neklade k tíži zjištění policejních orgánů ohledně napojených společností (viz zejm. bod 68 prvního napadeného rozhodnutí a bod 60 až 65 druhého napadeného rozhodnutí), za důvod pro vyměření daně z příjmů i DPH označuje toliko neunesení důkazního břemene ve vztahu ke skutečnosti, že pohonné hmoty nebyly dodány v rozsahu deklarovaném na fakturách společností D., B. A. či M.. Z tohoto důvodu jsou na nyní posuzovanou věc zcela nepřiléhavé závěry v žalobě hojně citované judikatury tuzemských správních soudů i Soudního dvora EU řešící otázku odpovědnosti za účast v karuselových podvodech, neboť v nyní posuzované věci nebyl žalobce z podvodného jednání vůbec podezříván. Žalobce navíc z jím odkazované judikatury pouze citoval části obsahující pasáže o tom, že je povinností orgánů daňové správy účast na kolotočovém podvodu dostatečně prokázat, ovšem bez relevantní spojitosti s jeho případem (vyjma všeobecných tvrzení, že správce daně u něj nedostatečně prokázal úmysl získat daňové

zvýhodnění). V nyní posuzované věci tedy měla otázka nedostatku dobré víry zcela jiný význam, než jaký jí mylně přičetl žalobce.

42. Soud souhlasí se závěry orgánů daňové zprávy, že žalobce v průběhu řízení dostatečně neprokázal, že by jednal s osobou oprávněnou jednat jménem dodavatelů D., B. A. či M.. Žalobce se přitom nemůže úspěšně dovolávat důvěry v osobu O. P., jehož považoval za zástupce zmiňovaných společností. Z obchodního rejstříku totiž bylo možno snadno vyčíst, že O. P. nikdy nebyl zapsán jako jednatel či prokurista (a dokonce ani jako společník) ani u D., ani u B. A. ani u M.. I ve zkoumaném období (rok 2012) byl přitom obchodní rejstřík veřejně přístupný [srov. § 28 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, účinného do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“)], proto žalobci zjevně nic nebránilo, aby si ověřil, kdo je oprávněn za tyto společnosti jednat a kdo stojí za jejich vlastnickou strukturou. I náhledem přes neoficiální (nezpłatný) výstup na veřejně dostupném portále www.justice.cz by žalobce v řádech desítek minut zjistil, že jméno O. P. u těchto společností nikdy nefigurovalo. Jelikož dle tvrzení žalobce i dle údajů v jím doložených fakturách měly dodávky pohonných hmot probíhat na žalobcových čerpacích stanicích, nebylo možno na tyto dodávky pohlížet ani jako na jednání uskutečněná osobou v provozovně dodavatele ve smyslu § 16 obchodního zákoníku, tudíž případná jednání O. P. nemohla žádnou ze zmiňovaných společností zavázat ani tímto způsobem. Za těchto okolností bylo zcela legitimní očekávat, aby žalobce od O. P. požadoval doložení oprávnění jednat za uvedené společnosti, ať už na základě plné moci, nebo pověření od zaměstnavatele, nebo smlouvy o obchodním zastoupení. Žalovaný i správce daně se proto žalobcova jednatele i jeho zaměstnanců zcela logicky dotazovali, zda byla k dispozici plná moc udělená některým z dodavatelů O. P., což soud nehodnotí jako neoprávněný požadavek, ale naopak jako požadavek zcela legitimní. Argumentoval-li žalobce (resp. jeho jednatel J. K.) tím, že O. P. znal, neboť jde o osobu obchodující v daném regionu, pak takový přístup byl značně neopatrný až rizikový, zvláště v situaci, kdy žalobce (jak uvedl jeho jednatel při ústním jednání dne 4. 11. 2015) dosud odebíral pohonné hmoty převážně jen od jednoho dodavatele (S. s. r. o. P.) a s dodávkami zprostředkovávanými O. P. do té doby neměl žádné zkušenosti. V tomto směru tedy rozhodně nelze hovořit o dostatečné obezřetnosti na straně žalobce a naopak je třeba přisvědčit žalovanému, že žalobce nemohl důvodně spoléhat na to, že O. P. by byl oprávněn za avizované obchodní společnosti jednat (viz bod 48 prvního napadeného rozhodnutí, bod 75 druhého napadeného rozhodnutí).
43. Soud tedy uzavírá, že napadená rozhodnutí nejsou postavena na závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu, nýbrž na tom, že žalobce neprokázal přijetí dodávek pohonných hmot od deklarovaných dodavatelů. Proto nebylo nutné zabývat se dobrou vírou žalobce (v tom smyslu, zda věděl nebo mohl vědět, že deklarované plnění je součástí daňového podvodu spáchaného prodávajícím), nýbrž tím, zda prokázal, že dodávky přijal a uhradil jím tvrzeným dodavatelům (D., B. A. a M.) prostřednictvím osoby O. P.. Ze shora uvedených skutečností je však evidentní, že žalobce vztah O. P. k deklarovaným dodavatelům nijak neprokazuje, naopak o tomto vztahu bylo možno zcela úspěšně pochybovat, a to i kdyby žalobce tvrdil existenci plné moci pro O. P..
44. Soud se neztotožnil ani se žalobními námitkami brojícími proti selektivnímu hodnocení důkazů a údajnému nepřihlednutí k důkazům a ke skutečnostem svědčícím v jeho prospěch. Za ty žalobce opakovaně označuje jím předložené faktury, dodací listy, stáček listky a příjmové doklady, k čemuž soud opětovně uvádí, že tyto důkazní prostředky

nebyly žalovaným ani správcem daně pominuty, avšak skutečnosti z nich plynoucí neobstály v konkurenci s důkazy opatřenými správcem daně. Jak soud již uvedl (viz zejm. odstavce 42 až 44 výše), žalobce zjevně nikdy nejednal s osobou oprávněnou zavazovat společnosti D., B. A. a M., tudíž mezi ním a žádnou z těchto společností ani nikdy nevznikl závazkově právní vztah. Z tohoto důvodu jím předložené faktury nemohou představovat doklad o tom, že mu dodávky pohonných hmot poskytly právě tyto společnosti. Soud (stejně jako žalovaný a správce daně) nepochybně, že žalobce ve zkoumaném období pohonné hmoty patrně skutečně odebíral, ovšem nikoliv od společností D., B. A. a M., které jsou označeny na fakturách. Výpovědi žalobcových zaměstnanců ve spojení s tvrzením samého žalobce naznačují, že reálným dodavatelem byl patrně O. P., který ovšem stejně tak mohl být i pouze zprostředkovatelem dodávek od třetí (blíže neurčené) osoby.

45. Nicméně i kdyby soud vycházel z úvahy, že žalobci dodával pohonné hmoty přímo O. P., pak ani v takovém případě nelze nalézt spojitost mezi O. P. a údaji na fakturách a stáčecích lístcích. Jinými slovy, z ničeho nevyplývá, že by O. P. dodal pohonné hmoty právě v množství a za cenu, kterou uvádí žalobcem předložené doklady. Žalobcem tolik vyzdvihované stáčecí lístky v mnoha případech neuvádějí dodavatele vůbec, v několika případech uvádějí název přepravce (nejčastěji G. O.) s občasným (ručně doplněným) názvem některé ze tří zmiňovaných společností, za které však nebyl O. P. zjevně nijak oprávněn jednat. Proto i když zaměstnanci žalobce v několika případech potvrdili své podpisy na stáčecích lístcích, tak to vypovídá leda o tom, že fakticky provedli odběr (stočení) dodané pohonné hmoty, ale nikoliv již o tom, že reálným dodavatelem této pohonné hmoty byla společnost uváděná na faktuře či dodacím listě, natož O. P., jež ale žalobce jako svého dodavatele netvrdil.
46. Podobně je tomu i v případě žalobcem dokládáných příjmových dokladů o úhradě částek v hotovosti. Jednatelé D., B. A. a M. ve svých svědeckých výpovědích vyloučili, že by za tyto společnosti někdy jednali (fakticky přiznali roli „bílých koňů“). Argumentuje-li žalobce v jedné ze svých replik, že „(...) *Tvrzení osob pana F. L., J. P. a V. H. se zdají přinejmenším účelová, kdy tyto osoby nejspíše vzhledem ke své vlastní ochraně popírají uzavření jakýchkoliv smluv a dokumentů ve vztahu k žalobci a nejsou toto schopni náležitě vysvětlit. Při bližším odborném zkoumání by ale bezesporu bylo postaveno najisto, že se jedná o podpisy jednatelů předmětných společností (...)*“, pak toto je pouze jednostranné, ničím nepodložené tvrzení žalobce, které je navíc v rozporu s tvrzeními jeho jednatele učiněnými v průběhu daňové kontroly (srov. odstavec 22 výše), jenž vyloučil, že jednatele předmětných dodavatelských společností vůbec znal či s nimi jakkoli spolupracoval. Rovněž zaměstnanci žalobce ve svých svědeckých výpovědích vyloučili, že by některého z jednatelů zmiňovaných společností někdy viděli v provozovnách žalobce. Z toho lze usuzovat, že podpisy na příjmových dokladech pod razítkem s firmou společností D., B. A. či M. zjevně nemohly patřit žádnému z rejstříkových jednatelů, ale nějaké jiné (blíže neurčené) třetí osobě. Tato třetí osoba tedy logicky byla i faktickým příjemcem hotovostních plateb. Výpovědi žalobcových zaměstnanců naznačují, že touto třetí osobou byl pravděpodobně O. P., který však - jak bylo již několikrát vysvětleno - zcela zjevně nebyl oprávněn za společností D., B. A. a M. jednat a zavazovat je, proto platby poskytované k jeho rukám nelze považovat za platby činěné ve prospěch zmiňovaných společností. Jak navíc bylo uvedeno v předchozím odstavci, dodávky pohonných hmot v množství vykazovaném na stáčecích lístcích a fakturách nelze k osobě O. P. jakkoli přiřadit, proto nelze spolehlivě dovodit ani verzi, že by dodávky pohonných hmot v rozsahu deklarovaném na fakturách

od D., B. A. či M. odpovídaly dodávkám pohonných hmot od O. P. coby fyzické osoby. Případné hotovostní platby ve prospěch O. P. (eventuálně jiné blíže neurčené osoby) tudíž nelze podřadit pod náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, ani za přijetí zdanitelných plnění dodání zboží opravňující k odpočtu daně na vstupu ve smyslu § 72 a násl. zákona o DPH.

47. Žalovaný proto správně uvedl, že v tomto případě nenastala ani judikaturou předvídaná krajní situace, kdy v souladu se zásadou materiální pravdy lze určitý výdaj výjimečně uznat jako daňově relevantní i tehdy, když standardní zákonem předpokládaný způsob jeho uplatnění nebyl daňovým subjektem dodržen, avšak z jiných skutečností bude zjevné, že tento výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, či ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 - 37). K tomu v nyní souzené věci skutečně nedošlo, naopak okolnosti žalobcem deklarovaných výdajů od D., B. A. či M. nasvědčují tomu, že žalobcem uskutečňované výdaje se od výdajů deklarovaných lišily diametrálně.
48. S ohledem na uvedené soud uzavírá, že žalovaný i správce daně provedli dostatečné dokazování, jimi provedené hodnocení důkazů je zcela logické a konzistentní a jimi učiněné závěry o skutkovém stavu jsou správné. Naopak nelze souhlasit se žalobcem, že by v tomto směru došlo k nějakému aktu libovůle či zneužití zásady volného hodnocení důkazů v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Argumentoval-li žalobce komentářovou literaturou ve spojení s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104, případně nálezem Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07, pak soud konstatuje, že žalobce sice našel správné výkladové zdroje zabývající se otázkou volného hodnocení důkazů, nicméně jejich nosná úvahová východiska přebíral a citoval bez jakékoli vazby na závěry prvního či druhého napadeného rozhodnutí (vyjma paušálních tvrzení, že žalovaný a správce daně nedodrželi postup předvídaný jím odkazovanou judikaturou a literaturou).
49. Žalobce se naopak mylí, domnívá-li se, že jím odkazovaná literatura a judikatura vylučuje, aby mu bylo kladeno k tíži hrazení cen v hotovosti. V situaci, kdy žalobce neměl dostatečně ověřeno oprávnění O. P. jednat za D., B. A. nebo M. (opět viz odstavce 42 až 44 výše), bylo přistoupení na úhrady v hotovosti velmi rizikovým počinem. Jednak žalobce mohl v rámci běžné opatrnosti předpokládat, že nebude-li úhrady provádět bankovním převodem, mohou být tyto úhrady v budoucnu mnohem hůře prokazatelné (k problematice jím předkládaných příjmových dokladů viz odstavec 51 níže). Zejména však nelze přehlédnout, že fakturované částky (jež žalobce avizoval jako hrazené v hotovosti) se pohybovaly v rozmezí od 129 000 Kč do 1 069 000 Kč, přičemž velmi časté byly částky okolo 500 000 Kč. Řada plateb tak zjevně byla nad zákonem stanoveným limitem pro přijímání plateb v hotovosti, který v inkriminovaném období činil 350 000 Kč (srov. § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění zákona č. 139/2011 Sb.). Proto neobstojí argument žalobce, že přijímání plateb v hotovosti bylo aprobovanou praxí. Naopak vzhledem k výši těchto plateb bylo druhé přistoupení na hotovostní způsob úhrady přinejmenším kontroverzním počinem, neboť šlo o jednání v přímém rozporu se zákonem. Z tohoto hlediska se žalobce logicky nemůže dovolávat obchodních zvyklostí, neboť jednání, které je v rozporu se zákonem, není způsobitelné nabytí formu obchodní zvyklosti ve smyslu § 264 obchodního zákoníku (účinného ve zkoumaném zdaňovacím období), resp. dnes účinného § 558 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 3. 2011, sp. zn. 32 Cdo

4932/2009, dostupný na www.nsoud.cz). Za daných okolností tudíž jednání spočívající v hotovostních úhradách mohou jít zcela oprávněně k tíži žalobce. Současně je však třeba podotknout, že žalovaný ani správce daně samotným úhradám v hotovosti nekladli zdaleka takový důraz, jak žalobce v souvislosti s tímto bodem sugeruje, neboť jejich závěry o neprokázání existence uznatelných zdanitelných plnění se opírají o podstatně širší soubor důkazů.

50. Neobstojí ani žalobcem zdůrazňované srovnání s mediální kauzou týkající se GŘŘ a jím realizovaných nákupů mobilních telefonů od společnosti zapojené do karuselového podvodu. Soud připouští, že žalobcem připomínaná mediální kauza jistě nepředstavuje dobrou vizitku pro orgány finanční správy, což ale nijak neoslabuje závěry napadených rozhodnutí žalovaného, které – jak bylo podrobně vysvětleno v předchozím odstavci – vůbec nevycházely z úvahy, že by byl žalobce do karuselového podvodu zapojen. Již z tohoto důvodu je tento žalobní bod zcela lichý. Navíc odkazuje-li žalobce na vyjádření tehdejšího generálního ředitele Ing. M. J. v pořadu ČT 168 hodin ve spojení s navazujícím stanoviskem GŘŘ k inkriminovanému mediálnímu případu, pak jimi zmiňované využití obchodního rejstříku je přesně tím druhem opatření, které žalobce zjevně neučinil, neboť prostým náhledem do obchodního rejstříku by okamžitě zjistil nedostatek jednatelského oprávnění O. P. ve vztahu ke společností D., B. A. a M. (srov. též odstavec 43 výše). Přesvědčení žalobce, že postupoval stejně jako GŘŘ v jím připomínané mediální kauze, je proto zcela mylné. Skutečnost, že se žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí výstupem zmiňované mediální kauzy detailně nezaobíral, v žádném případě nezakládá nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.
51. Lichý je rovněž argument, že nelze tytéž nebo obdobné důkazní prostředky ve formě listin a dokladů hodnotit jinak v případech ověřených a neověřených. Je tomu přesně naopak, neboť každý důkaz je třeba hodnotit samostatně i v souvislosti s důkazy jinými (což ostatně potvrzuje i judikatura, kterou žalobce argumentuje jiných částech žaloby, konkrétně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, a ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 - 104). Jednotlivé stáčení lístky a daňové doklady přitom nejsou zcela totožnými důkazními prostředky, jak tvrdí žalobce. Jedná se nanejvýš o důkazní prostředky stejného druhu - jde o listiny. Rozhodující však není listinná forma, ale na ní zachycený obsah. Stejně tak je významné, jak tento obsah koresponduje s poznatky získanými z jiných důkazních prostředků. Proto uvádí-li jednotlivé žalobcem předložené doklady údaje o množství a ceně prodané pohonné hmoty, ale zároveň každý z nich uvádí jako dodavatele či prodávajícího odlišný subjekt, pak logicky podávají poznatek o úplně jiné skutečnosti – poukazují na úplně jiný obchodní vztah. Jde tedy o důkazy zcela odlišné. Žalobce se proto hluboce mýlí, domnívá-li se, že jím předložené faktury a stáčení lístky od společnosti M., D., B. A. a M. by měly být hodnoceny stejně jen proto, že jde o důkazní prostředky stejného druhu. Je tomu přesně naopak, neboť každý z těchto dokladů se týká úplně jiné obchodní společnosti, a tedy logicky i jiného obchodního vztahu. Žalovaný přitom v odůvodnění napadených rozhodnutí zcela jasně vysvětlil, že správce daně od dodavatele M. obdržel kompletní účetnictví, z něhož nákup a následný prodej pohonných hmot v deklarovaném rozsahu jednoznačně vyplýval (viz bod 53 prvního napadeného rozhodnutí a bod 54 druhého napadeného rozhodnutí). S tímto hodnocením soud zcela souhlasí, neboť účetnictví M. poskytuje poměrně komplexní přehled o poskytovaných plněních, tudíž ve spojení s ním lze považovat za pravdivé ty z žalobcem předložených daňových dokladů, na nichž je M. uváděn jako dodavatel. Tuto úvahu však ve vztahu ke společností D., B. A. a M. učinit nelze, a to

nejen proto, že ze strany těchto společností nebylo k dispozici žádné účetnictví či jiná evidence (neboť v době daňové kontroly se jednalo fakticky o „prázdné“ společnosti), ale především proto, že žalobce s nimi zjevně ani nevstoupil do obchodně-závazkového vztahu, neboť neprokázal, že by jednal s osobou oprávněnou tyto společnosti zavazovat (opět viz odstavce 42 až 44 výše). Soud proto konstatuje, že žalovaný a správce daně zcela správně vyhodnotili, že žalobcem předložené doklady mají různou důkazní hodnotu v závislosti na tom, zda korespondují s ostatními důkazními prostředky. K namítanému porušení § 8 odst. 2 daňového řádu rozhodně nedošlo.

52. Namítal-li žalobce, že v jeho prospěch nebylo zohledněno řádné odvedení DPH společností M. ve druhém čtvrtletí roku 2012, pak soudu není zřejmé, jak by tato skutečnost měla být žalobci ku prospěchu. Opětovně je třeba zdůraznit, že těžištěm zpochybnění existence plnění deklarovaných na fakturách M. je skutečnost, že s žalobcem nejednala žádná z osob oprávněných tuto společnost zavazovat, tudíž mezi žalobcem a společností M. nikdy nevznikl reálný dodavatelský vztah, resp. žalobce v tomto směru neunesl důkazní břemeno. Vzhledem k této skutečnosti není podstatné, že v určitém období tato společnost vykazovala činnost, resp. že vykazovala daňové odvody.
53. Namítal-li žalobce ve svých replikách neúměrnou délku daňové kontroly, pak soud uvádí, že tato námitka byla ve vztahu k prvnímu i druhému napadenému rozhodnutí uplatněna až po lhůtě stanovené pro podání žaloby a jedná se o nepřipustné rozšíření žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. Pouze nad rámec soud konstatuje, že samotná délka daňové kontroly zjevně neměla vliv na posouzení věci samé. Proti případným průtahům v řízení či nečinnosti měl žalobce k dispozici jiné prostředky ochrany.

VI. Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

54. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že ani jedna z žalob není důvodná, a proto je zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
55. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyl procesně úspěšný. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. září 2020

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.
předsedkyně senátu