



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a JUDr. Aleše Korejtky ve věci

žalobce: **Z. T.**
sídlem Č.
zastoupený advokátem Mgr. Pavlem Kopou
sídlem Hlinky 142a, 603 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 12. 2018, č. j. 48258/18/5300-21443-712603, č. j. 48259/18/5300-21443-712603, č. j. 51773/18/5300-21443-712603,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal u zdejšího soudu přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označených rozhodnutí žalovaného, kterými bylo rozhodnuto o odvoláních

proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 až říjen 2015.

2. Napadeným rozhodnutím žalovaného č.j. 48258/18/5300-21443-712603 byl změněn:

- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542459/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 tak, že žalobci byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 336 897 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 67 379 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542516/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 338 735 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 67 747 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542543/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 599 159 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 119 832 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542555/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 537 463 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 107 493 Kč.

3. Napadeným rozhodnutím žalovaného č.j. 48259/18/5300-21443-712603 byl změněn:

- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542562/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 336 022 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 67 204 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542653/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 281 742 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 56 348 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542684/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 282 656 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 56 531 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542689/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň

- z přidané hodnoty ve výši 401 626 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 80 325 Kč;
- dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542705/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 571 403 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 114 280 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542710/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 090 780 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 181 796 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542716/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 001 221 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 200 244 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542723/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 969 227 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 193 845 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542734/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 858 934 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 171 786 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542738/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 038 176 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 207 635 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542743/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 167 021 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 233 404 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542747/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 626 008 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 325 201 Kč;
 - dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542779/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň

z přidané hodnoty ve výši 576 616 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu byla vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 115 323 Kč;

- platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542778/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2015 tak, že žalobci byla podle zákona o DPH a dle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 521 639 Kč.

4. Napadeným rozhodnutím žalovaného č.j. 51773/18/5300-21443-712603 bylo zamítnuto odvolání a potvrzen platební výměr správce daně ze dne 14. 9. 2017, č.j. 1542762/17/2809-50522-609223, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 568 223 Kč.

Žaloba:

5. Žalobce v žalobě namítal, že výzva správce daně ze dne 26. 7. 2016, č.j. 1349536/16/2809-60562-607958, byla nezákonná, neboť žalobce byl vyzván, aby předložil „důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty (...), aby prokázal, že deklarovaná plnění nebyla pořízena účelově, že daňový subjekt uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě těchto přijatých zdanitelných plnění přijal v dobré víře“. Podle žalobce dobrá víra je presumována a v této věci tíží důkazní břemeno pouze správce daně, navíc samotná výzva ke splnění povinnosti je vnitřně rozporná. Pokud byl žalobce vyzván, aby prokázal oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a dle podmínek stanovených v § 73 zákona o DPH, pak se jedná o prokazování hmotněprávních a formálních podmínek, které ovšem při podezření z účasti na daňovém podvodu musí být splněny. Prokázat účast daňového subjektu na podvodu musí zcela správce daně.
6. Žalobce dále namítal nepochopení principu neutrality daně z přidané hodnoty ze strany správce daně a žalovaného s tím, že tito vycházejí z falešné premisy, že nárok na odpočet daně je pro daňové subjekty zvýhodněním.
7. Podle žalobce byly do spisového materiálu zařazeny důkazní prostředky získané v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. Výzvy zejména bankovním institucím byly v rozporu s § 57 odst. 3 daňového řádu. Všechny důkazní prostředky získané správcem daně z trestního řízení nahlížením do trestního spisu a uvedené v rozhodnutích nelze využít v projednávané věci vůbec, neboť byly získány v rozporu se zákonem. Správce daně i žalovaný vycházeli ze zjištění z daňového řízení u jiného daňového subjektu a z podání vysvětlení, jež však nelze použít jako důkazní prostředek (nedošlo k poučení dotazované osoby a žalobce nebyl jednání přítomen).
8. Žalobce brojil proti tomu, že v případě V. B. nebyl nijak definován podvod na dani z přidané hodnoty, jehož se měla tato osoba dopustit. Vzhledem k absenci jakéhokoli rozhodnutí o stanovení daně za předmětná období lze předpokládat, že V. B. byla stanovena daňová povinnost ve výši 0 Kč. Žalobce již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že došlo k pochybení na straně pana B. i žalobce, neboť pan B. pravděpodobně uvedl špatně váhu dodávaného oleje a takto se to mechanicky zaneslo také do skladové evidence; nákup oleje v hodnotě 200 Kč za 1 kg je nesmysl a jednalo se o formálně účetní problém, který je jednoduše vysvětlitelný. Žalobce konstantně uváděl, že s panem B. obchodoval již od roku 2012 a z pohledu obchodních podmínek, dodávek i plateb se jednalo o standardní obchody, které nevykazovaly jakýchkoliv pochybností.

K ukončení spolupráce došlo až v průběhu roku 2015, kdy žalobci V. B. postupně přestal za dodávky platit. Z tohoto důvodu na něj podal návrh na prohlášení konkurzu v rámci insolvenčního řízení vedeného u Městského soudu v Praze.

9. Žalobce dále namítal, že v daňovém řízení tvrdil, že obchodní korporaci SALTRON s.r.o. (dále též „SALTRON“) a INERO, spol. s r.o. (dále též „INERO“) nezná, neznal a ani znát nemohl. Tuto skutečnost netvrdí ani žalovaný, přesto byl žalobce několikrát označen žalovaným jako organizátor, což je zcela v rozporu nejen se zjištěným skutkovým stavem, ale především taková skutečnost nemá oporu ve spisovém materiálu. Co se týče zjištění týkajících se obchodní korporace DYN, spol. s r.o. (dále též „DYN“), dle obchodního rejstříku došlo k výmazu jednatelství pana M. teprve dnem 13. 9. 2014; listina o této skutečnosti došla na příslušný rejstříkový soud dne 7. 8. 2014 a založena byla dne 30. 9. 2014. Není zřejmé, jakým způsobem se měl žalobce o této skutečnosti dozvědět. Úvahy správce daně a žalovaného zcela popírají princip materiální publicity. Žalovaný ani správce daně nevyvrátili dobrou víru žalobce o zápisu v uvedeném rejstříku. Žalobce dále namítal, že ne ke všem dodávkám byly uzavírány smlouvy, stejně tak sjednané množství ve smlouvách nebylo vždy dodáno. To vyplývá z aktuální situace na trhu. V případě obchodování s řepkovým olejem se kontrakty sjednávají dlouhodobě dopředu, ne vždy se ovšem podaří sehnat dostatečné množství řepkového oleje. Ohledně bodu 10. smlouvy uzavřené se společností DYN („Tato smlouva bude platná i v případě, že se k Prodávajícímu nevrátí podepsaná ze strany Kupujícího.“), dle žalobce nelze daný bod interpretovat, jak učinil správce daně a žalovaný. Dané smluvní ujednání není v rozporu s § 561 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále též „o. z.“); nelze srovnávat znění ve smlouvě „nevrátí podepsaná“ s interpretací žalovaného „vrátí nepodepsaná“. Důkazní prostředky byly získány nezákonně nahlížením do policejního spisu. Nebyl řádným způsobem identifikován podvod na dani, je nesprávně identifikovaný missing trader. Doprava z Polska do ČR může být dle judikatury Soudního dvora EU přiřazena pouze prvnímu obchodu, tedy mezi polským dodavatelem Komagra SP Z O.O. (dále též „Komagra“) a kyperským odběratelem CBAI INVEST MANAGEMENT LTD. (dále též „CBAI INVEST MANAGEMENT“). Místem ukončení této přepravy tak byl B., společnost CBAI INVEST MANAGEMENT byla pořizovatelem zboží z jiného členského státu a při překročení obratu 326 000 Kč se ihned stala osobou identifikovanou k dani ve smyslu § 6g zákona o DPH s povinností přiznat a zaplatit daň z těchto plnění ve smyslu § 108 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Prodej uskutečněný mezi CBAI INVEST MANAGEMENT a dalšími odběrateli (SALTRON, INERO) pak byl již prodejem zboží s místem plnění v tuzemsku (B.), kdy v okamžiku uskutečnění tohoto obchodu se společnost CBAI INVEST MANAGEMENT stala plátcem daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6c odst. 2 zákona o DPH.
10. Pokud jde o řetězec dodavatele INERO, žalobce brojil proti žalovaným uváděným skutečnostem (dodavatel měl sídlo na stejné adrese jako společnost DYN, na bankovním účtu probíhaly úhrady po připsání finančních prostředků ihned třetím osobám nebo byly vybírány v hotovosti a podávala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty s nízkou daňovou povinností nebo nepodala daňová přiznání vůbec) s tím, že není jasné, jak měl uvedené skutečnosti zjistit, neboť tyto se zcela nacházejí mimo jeho hranici zjišťovacích možností i schopností; nadto není jasné, čím se okamžité úhrady třetím osobám jeví jako podezřelé, neboť jestliže žalobce zaplatil společnosti INERO jako svému dodavateli na bankovní účet, pak tento mohl okamžitě hradit také svému dodavateli. K výmazu

jednatelství pana K. došlo teprve dnem 14. 8. 2015, tedy až po ukončení obchodní spolupráce; prakticky žádný odběratel nekontroluje zápisy v obchodním rejstříku svého dodavatele po ukončení spolupráce. Žalobce zopakoval své námitky, že nebyl řádně definován podvod na dani a že důkazní prostředky byly získány od policie nezákonně.

11. K řetězci dodavatele Pakliže s.r.o. (dále též „Pakliže“) žalobce rovněž namítal, že většinu ze zjištěných skutečností (týkajících se převodů finančních prostředků, sídla na virtuální adrese, nepodávání daňových přiznání nebo změně jednatelství a společníka) nemohl nijak ovlivnit ani se o jejich existenci dozvědět. Ohledně jednatelství žalobce neshledává jakoukoliv pochybnost. Jednatel společnosti Pakliže byl do dne výmazu, tedy 30. 7. 2015, J. K. a jako jednatel byl zapsán J. F. Stejného dne byl zapsán pan Č. jako společník. Tato změna ovšem proběhla ještě v době, kdy nebyla ukončena jednání týkající se dodávek od obchodní korporace INERO. Vzhledem k tomu, že INERO nabízelo vysoké ceny za dodávky, žalobce je nebyl schopen akceptovat. Jednalo se o bývalou firmu pana K. Vzhledem k tomu, že tento obchodoval s řepkovým olejem, bylo pravděpodobné, že i společnost Pakliže bude zaměřena na stejnou komoditu. Vzhledem k prodeji společnosti Pakliže tak mohlo zároveň dojít k prodeji také obchodních kontaktů, což plně koresponduje s tím, že žalobce oslovil právě společník obchodní korporace Pakliže s nabídkou obchodní spolupráce. Žalobce zopakoval své námitky, že nebyl řádně definován podvod na dani a že důkazní prostředky byly získány od policie nezákonně.
12. Žalobce připustil, že fakticky nepřiznal všechna uskutečněná zdanitelná plnění, brojl ovšem proti snaze spojit pochybení žalobce s účastí na daňovém podvodu. Jedná se o dvě zcela oddělené sféry. O existenci podvodu na DPH nevěděl a ani vědět nemohl, neboť se jednalo o spletitý systém vztahů mezi dodavateli a obchodními korporacemi, o jejichž existenci se dozvěděl teprve při seznámení se zjištěními správce daně. Žalobce dále uvedl, že pokud by se snažil páchat podvod na dani z přidané hodnoty, nevyužil by svého jména a své živnosti, ale svou ekonomickou činnost by přenesl na založenou společnost s ručením omezeným, aby se nevystavil přímo možné odpovědnosti. Páchat podvod na DPH pod svým vlastním jménem je dle žalobce zcela iracionální. Dále namítal, že nesprávně vykázaná dodávka řepkového oleje na obchodní korporaci CBAI INVEST MANAGEMENT ze dne 24. 5. 2014, u níž byl uplatněn nárok na osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH, byla jedinou dodávkou, která fakticky nebyla dodána. Důvod je žalobci záhadou, přesto se jedná nikoliv o daňový podvod, ale o rozdílnou kvalifikaci.
13. Žalobce definoval okolnosti nestandardní a okolnosti objektivní. Se společností Komagra neobchodoval přímo, protože vedle jazykové bariéry by musel řešit také otázku dopravy. Ačkoliv byl žalobce dlouhodobým obchodníkem na trhu s řepkovým olejem, prvovýrobce stanoví pro každého odběratele podmínky, které se až teprve s dlouhodobou obchodní praxí zlepšují. U „nováčka“ jsou podmínky nastaveny poměrně restriktivně. Nejde jen o možnosti odběru objemu řepkového oleje, ale především o dobu splatnosti. Standardem na trhu je navíc neobcházet své dodavatele. Pokud jde o „varovné indicie“ spočívající v neproověření svých obchodních partnerů, žalobce uvedl, že obchodní korporaci SALTRON, k jejímuž zastupování měl mít generální plnou moc Mgr. Č., neznal a o zastupování této společnosti nevěděl. Stejně tak žalobce nemohl vědět, že M. R. měla plnou moc pro společnost SALTRON, že pracovala jako účetní pro všechny články řetězce (s výjimkou žalobce a společnosti Komagra) a že se jednalo o partnerku pana M. V. Pan S. A. byl ode dne 3. 2. 2014 jednatel společnosti DYN, zapsán však byl až dne 13. 9. 2014

(tedy po ukončení obchodní spolupráce) a od 28. 11. 2014 jednatelem společnosti SALTRON, kterou žalobce neznal. K zápisu jednatele i společníka společnosti INERO došlo až dne 14. 8. 2015, tedy v době, kdy žalobce již s touto společností nespolupracoval. O personálním propojení společností SALTRON, INDATA services s.r.o. (dále též „INDATA“), MILITH s.r.o. (dále též „MILITH“) nebo CBAI INVEST MANAGEMENT žalobce nevěděl ani vědět nemohl. U dodavatelů také tuto skutečnost nemohl zjistit dříve než prakticky po ukončení obchodní spolupráce. Žádná indicie, kterou žalobce mohl v době obchodní spolupráce zjistit, nezakládala jakékoliv podezření ohledně legality či legitimacy daných obchodů. Žalobce dále namítal, že došlo ke zkreslení výsledku Mgr. Č. ze dne 5. 5. 2016. Tento svědek několikrát uvedl, že žalobci byl dodáván řepkový olej, toto sdělení však v protokole chybí. Stejně tak tam chybí vyjádření svědka, že žalobce neměl s projektem nic společného, dodával se mu pouze řepkový olej. Podle žalobce se společnosti INERO a Pakliže prezentovaly jako dodavatelé olejů. Se společností INERO žalobce obchodoval 11 měsíců a během této doby nezaznamenal žádné indicie vzbuzující pochybnosti o úmyslu transakcí. V případě společnosti Pakliže pak tato obchodní spolupráce byla přerušena na základě kroků finanční správy vůči tomuto dodavateli.

14. Pokud jde o to, že si žalobce neměl ověřit kvalitu dodávaného oleje a postačovaly mu pouze certifikáty kvality, žalobce poukázal na otázku nezákonně získaných důkazních prostředků v podobě přeřazení protokolů o podání vysvětlení zaměstnanci obchodní společnosti AVENA s.r.o. (dále též „AVENA“). V otázce kontroly kvality žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav. Podle žalobce kontrola kvality oleje probíhala vždy a při každé dodávce od kteréhokoliv dodavatele. Kvalitu oleje vždy kontrolovali zaměstnanci společnosti AVENA, kteří byli přímci přítomni, a součástí ujednání mezi žalobcem a společností AVENA byla také kontrola kvality oleje, neboť u této společnosti se olej skladoval. Prováděly se senzorické testy, v případě jakýchkoliv pochybností se vzorek zasílal na laboratorní kontrolu. Současně byl proveden odběr vzorku s popisem, kdy byl tento vzorek proveden a uchován po dobu možnosti uplatnění reklamace. Současně byl také převzat certifikát kvality oleje, který garantoval vlastnosti oleje z každé cisterny. Tato praxe byla zavedena u všech dodavatelů. Pokud měl žalobce provádět také laboratorní testy, tyto se dělaly v případě, že olej vykazoval u přímky vady. Laboratorní testy jsou ovšem zdlouhavé (trvají přibližně půl dne), přičemž řidič cisterny musí po tuto dobu čekat na vykládku. Jelikož žalobce s plněními neměl žádné problémy, nebylo třeba tyto testy provádět z každé cisterny. Že plnění bylo bezvadné, potvrzují také naprosto minimální reklamace od odběratelů žalobce. Neuzavření písemné smlouvy pak nemá jakoukoliv souvislost s daňovým podvodem, ale může značit ztíženou pozici ve věci prokázání splnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 zákona o DPH.
15. Žalobce se dále podívoval nad tím, jak skutečnost, že společnost INERO mu dala cenové nabídky na dodávky oleje, které byly vyšší než standardní ceny na trhu, upozorní na existenci chybějící daně. Ve spise chybí jakýkoliv důkaz směřující k tomu, že žalobce věděl o zajištění peněžních prostředků u společnosti INERO a později také Pakliže. Takový důkaz totiž ani existovat nemůže, neboť o této skutečnosti žalobce nevěděl. V období prosince 2015 až února 2016 byla dodavatelem žalobce přímo společnost CBAI INVEST MANAGEMENT; jelikož společnost INERO byla nekontaktní a společnost Pakliže přestala dodávat řepkový olej, šáněl žalobce dodavatele sám, následně došlo k navázání obchodní spolupráce.

16. Žalobce shrnul, že konstantně uváděl, že jiné články v řetězci, vyjma dodavatelů, nezná. Hranice zjišťovacích možností daňových subjektů bude nejčastěji končit u jeho dodavatele. Je poté na správci daně, aby ze zjištěných skutečností dovodil, že subdodavatele daňový subjekt znal. Jedině za této okolnosti totiž může správce daně daňovému subjektu přičítat k tíži skutková zjištění vztahující se k subdodavateli, případně i „nižším“ článkům v řetězci. Většinu z žalovaným uvedených objektivních okolností nelze v žádném případě považovat za objektivní okolnosti chápáné dle judikatury. Objektivní okolnost je taková, která při obchodu upozorní, že s plněním není něco v pořádku a obchodní transakce probíhají s nekalým úmyslem. To však u žalobce nenastalo. Žalobce dále namítal, že neprovedením jím navrhovaných svědeckých výpovědí správce daně i žalovaný zatížili svá rozhodnutí podstatnými vadami řízení. Žalobci jsou přičítány k tíži skutečnosti týkající se výhradně vztahu dodavatele a subdodavatele, přičemž hranice zjišťovacích schopností žalobce není bezbřehá. Z popsanych skutečností nikterak nevyplývá jakákoliv vědomost či povědomí o existenci subdodavatelů žalobce či obchodního vztahu mezi nimi. Naopak důkazní prostředky založené ve spisovém materiálu znalost těchto vztahů vyvracejí. Skutečnosti vyčítané žalobci nedosahují takové intenzity, aby mohly spolehlivě prokázat, že žalobce věděl nebo vědět mohl o úmyslech svých dodavatelů daň neodvést. Správci daně se tak nepodařilo unést důkazní břemeno. Žalobce přitom splnil všechny požadované skutečnosti. Každého dodavatele i odběratele si řádně ověřil ve veřejných rejstřících, zjistil, zda jedná s oprávněnou osobou, zda jsou tito dodavatelé spolehlivými plátcí. Každé přijaté plnění bylo vždy řádně zkontrolováno co do kvantity i kvality a byly požadovány také certifikáty o kvalitě dodaného řepkového oleje. Žalobce pak platil až zásadně po přejímce a kontrole zboží a na zveřejněný bankovní účet. Nijak přitom své postupy vůči svým dodavatelům neměnil.
17. Závěrem žalobce navrhl zrušit napadená rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce:

18. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na závěrech obsažených v žalovaném rozhodnutí, upozornil, že usnesením policejního orgánu ze dne 14. 9. 2018 bylo zahájeno trestní stíhání žalobce, pana J. K., pana Mgr. V. Č. a pana R. M. a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.
19. Žalobce ve své replice namítal, že skutkový stav byl zjištěn neúplně a nedostatečně. Kolotočové obchody s řepkovým olejem s účastí žalobce, které jsou předmětem napadených rozhodnutí, neproběhly. Společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT totiž žalobce prodával řepkový olej (nebo olej slunečnicový), který koupil od společnosti AVENA nebo od společnosti Glencore Grain Czech s.r.o. (dále též „Glencore Grain Czech“), což prokazují doložené faktury, faktury za dopravu, dodací listy a mezinárodní nákladní listy. Prokazatelně tak nešlo o řepkový olej zakoupený od společnosti DYN, nýbrž o řepkový (či slunečnicový) olej, který se fakticky nacházel u prvovýrobce v Olomouci nebo o olej dodaný žalobci společností Glencore Grain Czech. Řepkový olej, který žalobce zakoupil od společnosti DYN, nechal dovézt do B. a společností AVENA stočit do spotřebitelských balení. Tento olej následně žalobce prodal konečným zákazníkům k faktické finální spotřebě. Oba uváděné obchody žalobce většinou realizoval během jediného dne, což zřejmě zmátlo správce daně, nicméně taková je podnikatelská realita. Druhým zásadním pochybením správce daně pak je, že do tzv. kolotočových

fakturačních řetězců zařadil i prodej rafinovaného slunečnicového oleje společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT. Žalobce zpochybnil řetězce zobrazené správcem daně, znázornil vlastní schémata obchodních transakcí a namítal, že ve skutečnosti šlo vždy o obchodní situace dvě.

20. Žalobce doplnil, že řepkový olej od všech svých dodavatelů (a to i od společností DYN a INERO) kupoval vždy za cenu v místě a čase obvyklou, někteří dodavatelé mu rafinovaný řepkový olej dodávali dokonce levněji než společnosti DYN a INERO (což dokládá přiloženými fakturami od společností Glencore Grain Czech a AVENA). Dále žalobce odkázal na závěry znaleckého posudku ze dne 31. 5. 2017 zpracovaného pro policejní orgán Ing. B. Podle žalobce jednotlivé obchodní situace, jak je skutkově vystavěl správce daně, zasluhují další rozsáhlé dokazování.

Posouzení věci krajským soudem:

21. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“)], při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Ze správního spisu bylo zjištěno, že správce daně u žalobce zahájil dne 22. 10. 2015 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období duben až prosinec 2014 a leden až srpen 2015; dne 9. 12. 2015 byla tato kontrola rozšířena o zdaňovací období září a říjen 2015. V průběhu daňové kontroly byla prověřována jak přijatá, tak uskutečněná zdanitelná a osvobozená plnění, která žalobce deklaroval ve svých daňových přiznáních. V rámci předmětných zdaňovacích období byl předmětem ekonomické činnosti žalobce nákup a prodej rafinovaného řepkového oleje určeného pro potravinářské účely. Průběh a výsledek daňové kontroly byl správcem daně zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1513654/17/2809-60562-601958 ze dne 11. 9. 2017, která byla téhož dne projednána s žalobcem. Z této zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v souvislosti s nákupem jedlého řepkového oleje od dodavatelů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, ze kterých si žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH, se žalobce uzavřením a realizací těchto obchodních vztahů účastnil obchodů prováděných za účelem uskutečnění podvodu na DPH, o čemž věděl a vědět musel. Dalším bodem zprávy o daňové kontrole je prodej jedlého stočeného oleje do spotřebitelských balení, k němuž správce daně uvedl, že žalobce nezahrnoval tržby z části prodeje stočených olejů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích do evidence pro účely DPH jako uskutečněná zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně.
23. Dne 14. 9. 2017 vydal správce daně shora označené dodatečné platební výměry a platební výměry, jimiž doměřil (resp. v případě zdaňovacích období srpen 2015 a říjen 2015 vyměřil) žalobci daň z přidané hodnoty a vyslovil jeho povinnost zaplatit penále, a to za zdaňovací období duben 2014 až říjen 2015. K odvolání žalobce vydal žalovaný žalobou napadená rozhodnutí ze dne 20. 12. 2018, kterými byla rozhodnutí správce daně změněna; odvolání proti jednomu rozhodnutí bylo zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno (viz výše).
24. Soud se po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí co do zjištění skutkového stavu věci a co do právního názoru na něj plně ztotožňuje s žalovaným rozhodnutím a na toto

odkazuje. Smyslem soudního přezkumu totiž není podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody s názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, jak již setrvale judikuje Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“; viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130; rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

25. V dané věci byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. Přidaná hodnota je produktem ekonomické činnosti subjektu a jako taková je vytvářena v jednotlivých fázích obratu, přičemž k vybírání daně z přidané hodnoty dochází po částech, v jednotlivých fázích obchodních transakcí a daň z přidané hodnoty zatěžuje výlučně část hodnoty výrobku nebo služby, která byla k původní hodnotě následně přidána, nedochází tak ke zdanění celého obratu, ale pouze přidané hodnoty. Samotný systém daně pak správně žalovaný označil jako neutrální, tzn., že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb apod. pouze v případě, kdy tito reálně vytvářejí přidanou hodnotu. V opačném případě je daň zatížen až konečný spotřebitel a daň je povinen odvést plátce daně, avšak břemeno samotného uhrazení daně leží na poplatníkovi, tedy konečném spotřebiteli. Aby bylo dosaženo neutrality systému daně z přidané hodnoty, byl vytvořen systém tzv. odpočtů daně. Princip neutrality není výmyslem finančních orgánů, ale je vyjádřen ve směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006. Aby plátcí daně vznikl právní nárok, tj. subjektivní veřejné právo vůči státu, na odpočet daně, musí naplnit požadavky ust. § 72 zákona o DPH, tj. tento nárok má plátce daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Plátce daně má nárok na odpočet daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro účely uskutečnění plnění, která jsou osvobozena s nárokem na odpočet daně. Samotný nárok na odpočet daně vznikne v okamžiku, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, ten je však jen jedním z důkazů, které správce daně musí hodnotit v rámci procesu dokazování.
26. Formální splnění náležitostí pro uplatnění odpočtu daně může vybízet ke zneužívání systému daně z přidané hodnoty, když jsou právě vytvářeny situace, jež mají formálně navodit stav, který založí nárok na odpočet daně. V případě, kdy je takový stav vytvořen v situaci daňového subjektu, získává tento nárok na odpočet, popřípadě na výplatu nadměrného odpočtu z transakcí, které nemají za cíl vytvoření zisku daňového subjektu, ale pouhé získání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Stát pak uznáním nároku na odpočet namísto podpory exportu, zachování principu neutrality DPH, případně inkasa daně z příjmů z takové transakce, se stává pouhým výplatcem odpočtu daně a odpočet daně v takovém případě slouží daňovému subjektu namísto zisku a stát se stává poškozeným, jelikož z veřejného rozpočtu vyplatil částku, která do něj nepřišla, ačkoliv přijít měla.
27. Prokazování nároku na odpočet daně je tedy prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad se skutečným stavem, tzn., že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu ve smyslu § 73 zákona o

DPH je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99).

28. Pokud se v daňovém řízení prokáže, že se daňový subjekt vědomě účastnil obchodních operací, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, přičemž cílem těchto transakcí bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu – tedy jednalo se o podvod na DPH, tak tato okolnost má bez dalšího za následek ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a postačuje k zamítnutí žaloby. Tento závěr vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie (srov. např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen a rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel, když „... 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“).
29. Výjimkou ze základní zásady vymezené ve výše citované judikatuře, tj. že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví, nebo nemůže vědět, je prokázání objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu. V takovém případě tento subjekt získá neoprávněnou daňovou výhodu (srov. výše zmíněné rozsudky Soudního dvora Evropské unie a dále srov. rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, který se ztotožňuje s těmito závěry). Daňový orgán musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit tento závěr, tj. že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. výše zmíněný rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V tomto směru tíží daňové orgány důkazní břemeno. V daňovém řízení je pak posuzována každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142), přičemž zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 33). Požadavek na přijetí přiměřených opatření stanoví i judikatura NSS, např. v rozsudku NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147 je uvedeno, že podnikatelé by měli věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž 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 obchodních partnerů.“ V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09 R). 37. V dané věci přitom soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro neuznání odpočtu na DPH, a to z následujících důvodů.

30. Účelem vytvořeného řetězce byl podvod na DPH, přičemž článkem čerpajícím nadměrné odpočty DPH ze státního rozpočtu byl žalobce jako tzv. *broker* (subjekt, který si po státu nárokuje v řetězci nadměrný odpočet, příp. nečerpá nadměrný odpočet, ale odpočet daně z daného plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně, a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce) a zároveň nedošlo k odvodu DPH do státního rozpočtu na předchozím stupni řetězce. Toto zjištění se týká všech článků řetězce postupně obměňovaných a vytvářených od dubna 2014 do října 2015. Žalobcem nakupovaný olej byl dovážen z Polska, a to převážně od společnosti Komagra. Nákupem této komodity si žalobce uplatnil nárok na vysoké odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění na vstupu, u kterých však nedošlo k úhradě daně ze strany jeho dodavatelů. V předmětném případě nebyla daň odvedena tzv. *missing tradery* (subjekt, který státu z posuzovaných transakcí neodvede daň, načež se zpravidla stane pro správce daně nekontaktním), společnostmi SALTRON, INERO a INDATA, které jsou pro správce daně nekontaktní a nepodávají daňová přiznání. Společnost CBAI INVEST MANAGEMENT fakturovala zboží (potravinářský olej) společnosti SALTRON, následně společnosti INERO a INDATA. Žalobce si nárokoval DPH neodvedenou do státního rozpočtu osobou pořizující předmětné zboží z jiného členského státu na základě daňových dokladů vystavených za nákup oleje od společností DYN, INERO a Pakliže. Tyto společnosti plnily funkci tzv. *buffera* (subjekt, který figuruje v řetězci čistě formálně, neboť zakoupené zboží bez větší časové prodlevy prodá dalšímu článku řetězce často s minimální marží, v důsledku čehož přizná minimální daňovou povinnost, kterou posléze obvykle také uhradí; úkolem *buffera* v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce; v daném případě prostřednictvím těchto společností probíhal rychlý sled nákupních a prodejních operací s velmi nízkým ziskem). Společnost INERO byla nahrazena společností Pakliže ve chvíli, kdy správce daně zajistil na účtech společnosti INERO peněžní prostředky (to se následně stalo i u společnosti Pakliže). I přesto, že během předmětného období docházelo k obměňování článků v rámci podvodného řetězce, byly tyto společnosti řízené stále stejnými osobami, které pouze využívaly tzv. bílé koně pro funkce ve statutárních orgánech společností.
31. Podrobnosti týkající se předmětného podvodu na DPH jsou detailně popsány v napadených rozhodnutích (srov. např. odst. [51]-[79] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603), jakož i ve zprávě o daňové kontrole zpracované správcem daně. Samotný řetězec podvodu na DPH je přehledně a srozumitelně popsán v odst. [53] téhož napadeného rozhodnutí. Krajský soud na tyto pasáže napadených rozhodnutí tímto odkazuje. Soud přitom uzavřel, že okolnosti daňového podvodu byly správcem daně a žalovaným popsány dostatečně jasně a srozumitelně.
32. Soud podotýká, že existenci podvodu na DPH žádným hodnověrným způsobem nezpochybnil ani žalobce ve své žalobě. Pokud jde o repliku k vyjádření žalovaného ze dne

15. 9. 2019, kde žalobce namítal, že kolotočové obchody s řepkovým olejem s účastí žalobce, které jsou předmětem napadených rozhodnutí, neproběhly (příčemž připojil vlastní grafické znázornění obchodů, jak měly dle jeho tvrzení probíhat), tato námitka byla vznesena až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, jež v daném případě uplynula dne 21. 2. 2019. Zákon přitom ukládá soudu zabývat se pouze námitkami, které byly vzneseny ve lhůtě pro podání žaloby. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body žalobce může jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i judikatura, srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č.j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2008 Sb. NSS, kde se uvádí: „*Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby.*“ Krajský soud přitom neshledal žádnou vadu řízení, která by bránila soudnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů. Z uvedených důvodů se soud těmito námitkami blíže nezabýval a z týchž důvodů ani neprováděl dokazování dokumenty přiloženými žalobcem k replice ze dne 15. 9. 2019.

33. Co se týče znaleckého posudku ze dne 31. 5. 2017 zpracovaného Ing. B., který žalobce označil rovněž ve své replice ze dne 15. 9. 2019, v průběhu soudního řízení bylo zjištěno, že žalobce tento dokument nepředložil správci daně, příp. žalovanému v průběhu daňového řízení. Žalobce přitom nesdělil žádnou relevantní okolnost, která by mu v předložení tohoto důkazu v průběhu předcházejícího řízení bránila. Soudní přezkum správního rozhodnutí totiž není pokračováním správního řízení a soud není další přezkumnou instancí. Z uvedených důvodů soud tento znalecký posudek jako důkaz neprovedl.
34. K postupu správce daně a žalovaného je třeba uvést, že v dané věci bylo postupováno v souladu s platnou právní úpravou a zejména s konstantní soudní judikaturou (viz výše), tj. nejprve byla zjišťována existence daňového podvodu a následně byl proveden tzv. vědomostní test – existence objektivních okolností, tedy bylo zkoumáno, zda žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět měl a mohl.
35. Pokud jde o existenci objektivních okolností, zda žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět měl a mohl, lze poukázat na napadená rozhodnutí, např. odst. [80]-[92] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603. Žalovaný zde srozumitelně objasnil, že je zarážející, že žalobce i přes své dlouhodobé zkušenosti v oboru, který je rizikovým ve smyslu častého výskytu podvodných jednání při obchodování s předmětnou komoditou, své obchodní partnery dostatečně neprověřoval. Je však povinností každého daňového subjektu, který chce uplatnit nárok na odpočet, aby si své obchodní partnery rozsáhle prověřoval, a tím předešel možnosti účasti na podvodných obchodních transakcích. Žalovaný poukázal na články z médií, díky nimž se žalobce měl a mohl dozvědět o rizikovosti obchodů s předmětnou komoditou. Žalovaný dále upozornil, že je zarážející, že si žalobce jako dodavatele oleje nevybral společnost CBAI INVEST MANAGEMENT, která s olejem také dlouhodobě obchoduje, neboť s jejím ředitelem se žalobce obchodně zná již několik let. Namísto toho začal obchodovat s nováčky na trhu s touto komoditou, kteří hledali vhodného odběratele oleje pro jejich obchodování s pohledávkami, aby se společností CBAI INVEST MANAGEMENT žalobce žádné obchody na dodávky oleje za předmětná zdaňovací období neuzavřel. Jedinou zárukou u nových dodavatelů mu bylo ověření kvality doloženými certifikáty až nakoupeného a do

stáčírny dovezeného oleje, navíc od společnosti Komagra. Po tomto zjištění by bylo pro odběratele logické, kdyby začal olej odebírat přímo od společnosti Komagra, a nikoli od mezičlánků, kteří o obchodované komoditě nevědí v podstatě nic. Přesto k žádné změně dodavatele u žalobce nedošlo a nadále se aktivně vědomě účastnil předmětného obchodního řetězce.

36. Žalovaný dále poukázal na existenci varovných indicií. Pokud by si žalobce na začátku obchodních vztahů řádně prověřil své obchodní partnery, významně by tím snížil riziko své účasti na podvodném jednání, neboť by již na základě personálního zastoupení zjistil personální propojenost mezi jednotlivými obchodními partnery (blíže viz odst. [65] napadeného rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603). K důkladnému prověření obchodních partnerů měl žalobce přistoupit také z důvodu, že se jednalo o zcela nové společnosti na trhu s touto komoditou, bez jakékoliv historie či referencí, a také vzhledem k „projektu“ (viz bod [67] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603; jedná se o nestandardní postupování pohledávek mezi jednotlivými články řetězce), který společnosti INERO a Pakliže realizovaly, neboť se nejednalo o běžné obchodní postupy, které žalobce musel díky dlouhodobým zkušenostem v oblasti prodeje jedlých olejů znát. Všechny tyto indicie musely v žalobci vzbudit podezření možnosti podvodného jednání. Krajský soud se s tímto hodnocením žalovaného ztotožňuje.
37. Jednotlivé společnosti po zásahu správce daně ve formě vydání zajišťovacího příkazu přestaly být pro správce daně kontaktními a jsou u nich vykázány nedoplatky. Společnosti spojují také shodné znaky jako virtuální sídlo, neexistence provozovny či personální propojení; jestliže žalobce tvrdil, že si své obchodní partnery prověřoval, musel o těchto skutečnostech vědět z obchodních rejstříků a z databáze ARES, a i přesto s nimi navázal obchodní vztah bez jakýchkoliv pochybností. Žalobce si pak na začátku obchodní spolupráce se svými dodavateli Pakliže a INERO neověřil kvalitu dodávaného jedlého oleje (stačily mu pouze certifikáty kvality doručené společně s olejem do provozovny společnosti AVENA), což je zcela nestandardní postup u jakéhokoliv podnikatele se zbožím, které musí splňovat určité parametry (nadto, že jde o zboží určené ke konzumaci). Žalobce si ani nebyl jistý, odkud olej bude pocházet, a netušil, kde byl olej uskladněn; tyto informace si předem nezjišťoval. Dodavatelé jedlých olejů nikdy dříve s touto komoditou neobchodovali, obchodovat s ní začali bez jakékoliv znalosti trhu s touto komoditou, bez ověřování kvality nakupovaného zboží a bez jakéhokoliv pojištění. Olej žalobce objednával telefonicky vždy týden dopředu bez jakýchkoliv dokladů (písemné smlouvy, objednávky atd.), písemné doklady nevyžadoval a stačily mu pouze ústní smlouvy, což je velmi nestandardní postup. Nové obchodní vztahy založené na takové důvěře a uzavírané ústně a telefonicky rozhodně nejsou běžnými praktikami obezřetného odběratele. Navíc při obchodování s těmito společnostmi postupoval žalobce odlišně než při obchodování s ostatními dlouhodobými dodavateli (obchodní vztahy podloženy smlouvami). V obchodních vztazích se společností DYN nedocházelo ke splnění nestandardně stanovených smluvních podmínek, kdy objemy dodávek byly stanoveny „přibližně“, a v některých měsících nedošlo ani k těmto „přibližným“ dodávkám, což žalobce nijak nereklamoval ani neurgoval. Žalovaný dále popsal, že daňové doklady od dodavatele pana B. obsahovaly chybně uvedená množství oleje a texty nesouvisející s obchodním vztahem, jakož i pochybení při vedení skladové evidence.

38. Analýzou výpisů z účtů společností DYN, INERO a Pakliže bylo zjištěno, že přijaté peněžní prostředky od žalobce v eurech tyto společnosti převáděly přímo na účet společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT (viz diagramy toku peněžních prostředků ve zprávě o daňové kontrole str. 40-43). Změna toku peněžních prostředků v období změny dodavatele ze společnosti INERO za společnost Pakliže (po zajištění peněžních prostředků na účtu společnosti INERO správcem daně) je dalším důkazem, že žalobce věděl o své účasti na předmětném obchodním řetězci. V měsících srpen a září 2015 docházelo totiž přechodně k úhradám za dodávky oleje přímo na účet společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT a teprve následně na účet společnosti Pakliže. Stejná situace nastala po zahájení daňové kontroly u žalobce, kdy od prosince 2015 do února 2016 začal žalobce provádět platby přímo na účet společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT, místo na účet společnosti Pakliže, a za tato zdaňovací období začal žalobce vykazovat nízké daňové povinnosti namísto nadměrných odpočtů jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Tato změna prokazuje, že hlavním a skutečným partnerem při obchodování s předmětnou komoditou byla pro žalobce po celou dobu společnost CBAI INVEST MANAGEMENT a postupně obměňované mezičlánky byly do obchodování pouze účelově vloženy. Jednotlivé články řetězce pouze přeposílaly peněžní prostředky od svých odběratelů svým dodavatelům.
39. Žalobci lze obecně přisvědčit, že některé z varovných indicií, na které poukázal žalovaný, mu nemusely být známy (např. k zápisu změny jednatelů do obchodního rejstříku došlo až po ukončení spolupráce, některé články řetězce byly pro správce daně nekontaktní atd.). Na druhou stranu však s ohledem na žalobcovy dlouhodobé zkušenosti na trhu a na to, že obchodoval s „nováčky“, je logické tvrzení žalovaného, že žalobce měl být zvýšeně obezřetný. Žalovaný správně uzavřel, že žalobce uzavíral obchody s dodavateli, kteří neměli s prodejem předmětné komodity žádnou zkušenost a nefungovali na základě běžných obchodních postupů, ale na základě postoupení pohledávek. Žalobce si navíc dodané zboží žádným způsobem neověřoval a jako důkaz kvality předmětné komodity mu stačily pouze certifikáty kvality. Smluvní dokumentace uzavíraná žalobcem s jeho dodavateli je zcela vágní a trpí formálními i obsahovými vadami. Nepřehledně a chybně vedená skladová evidence žalobce neprokazuje skutečné stavy jednotlivých druhů olejů a není ji tak možné využít jako důkaz ve prospěch žalobce. Při šetření obchodních transakcí byla zjištěna změna toku peněžních prostředků v době, kdy u obměňovaných mezičlánků nastaly problémy a žalobce přechodně hradil dodávky oleje přímo na účet společnosti CBAI INVEST MANAGEMENT. Soud s tímto hodnocením žalovaného souhlasí a doplňuje, že všechny tyto okolnosti včetně personálního propojení jednotlivých článků řetězce, jejich virtuálního sídla či neexistence jejich provozovny nebo webových stránek jsou ve svém souhrnu natolik varovnými indiciemi, že je možno uzavřít, že žalobce o podvodu na DPH vědět měl a mohl. V daném případě tak existovaly objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu vzbuzovaly podezření, že došlo k nesrovnalosti, resp. k podvodu.
40. Krajský soud na tomto místě podotýká, že obchoduje-li podnikatel s řepkovým olejem, měl by vědět, že v minulosti docházelo k řetězovým podvodům na DPH mj. při obchodech s řepkovým olejem. Není třeba a nebylo by ani vhodné, aby řepkový olej označil za rizikovou komoditu zákonodárce. Ani daňová správa jej takto nemusí kategorizovat. V této souvislosti však nutno upozornit, že daňová správa v souladu se zásadou, že poskytuje službu veřejnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), vydala již v červnu

2013 informativní článek, v němž některé rizikové komodity, včetně řepkového oleje, vyjmenovala (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č.j. 10 Afs 338/2017-70).

41. Žalovaný s ohledem na veškeré tyto skutečnosti správně uzavřel, že žalobcova účast na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by žalobce ignoroval okolnosti svědčící o podvodu a nepřijal žádná opatření k nápravě, a že by tedy o podvodném jednání „vědět měl a mohl“), ale učinil závěr, že žalobce o své účasti na podvodném jednání věděl, resp. vědět musel, neboť v jednání samotného žalobce byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že jejich souhrn vylučuje, že by se žalobce do podvodného jednání zapojil pouze náhodou. Z uvedeného důvodu nebylo žalovaným posuzováno přijetí rozumných opatření a dobrá víra žalobce. Z provedeného dokazování tedy vyplývá, že účast žalobce na podvodném jednání byla úmyslná, a tudíž nemá nárok na odpočet daně. Krajský soud tento závěr považuje za logický a nemá mu co vytknout.
42. Pokud jde o výzvu k prokázání skutečností vydanou správcem daně dne 26. 7. 2016 pod č.j. 1349536/2809-60562-601958, touto byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden až červenec 2015, září až říjen 2015 a k předložení důkazních prostředků prokazujících, že uskutečněná zdanitelná plnění jím uvedená v daňových přiznáních k DPH na řádku 2 za předmětná zdaňovací období odpovídají výši žalobcem skutečně dosažených uskutečněných zdanitelných plnění se sníženou sazbou daně. Touto výzvou tedy nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobce, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil. Proto závěry žalobcem poukazovaného rozsudku NSS ze dne 5. 10. 2016, č.j. 6 Afs 170/2016-30, na danou věc nedopadají. Jestliže pak správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění nebyla pořízena účelově, že žalobce uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě těchto přijatých zdanitelných plnění přijal v dobré víře, resp. že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se přesvědčil, že se nestane součástí daňového podvodu, a aby se vyjádřil k dalším zjištěním správce daně, učinil tak zcela v souladu s ustálenou judikaturou. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č.j. 9 Afs 194/2017-34: *„Nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal.“* Správce daně tedy zcela v souladu se zákonem umožnil žalobci vyjádřit se k podezření o účasti na daňovém podvodu, příp. vznést a prokázat skutečnosti svědčící o opaku, jakož i tvrzení o tom, že zde nebyly dány objektivní skutečnosti, pro které žalobce měl a mohl vědět o daňovém podvodu, příp. že učinil dostatečná opatření, aby takovému podvodu zabránil. Co se týče žalobcovy námitky o vnitřní rozpornosti výzvy ze dne 26. 7. 2016, ani tato není důvodná. Je pravdou, že při účasti na daňovém podvodu musí být naplněny podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH, v dané věci však správce daně měl ve fázi vydání předmětné výzvy pouhé podezření na existenci daňového podvodu. Není proto pochybením, jestliže žalobci byla dána příležitost dané podezření rozptýlit.
43. Ohledně úvah žalobce týkajících se principu neutrality daně z přidané hodnoty soud konstatuje, že z napadených rozhodnutí nevyplývá, že by správce daně či žalovaný jednali

či rozhodovali v jakémkoliv rozporu s touto zásadou. Žádnou konkrétní okolnost v tomto ohledu ostatně nenastínil ani žalobce.

44. Pokud jde o výzvy dle § 57 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 4. 6. 2018, tedy před novelou provedenou zákonem č. 94/2018 Sb., jež rozšířila výčet informací, jež správce daně může dle tohoto ustanovení od poskytovatelů platebních služeb vyžadovat) adresované jednotlivým bankovním institucím, žalobci obecně lze přisvědčit, že z rozsudku NSS ze dne 25. 10. 2016, č.j. 4 Afs 177/2016-35, plyne, že daňový řád v § 57 odst. 3 správci daně výslovně umožňuje vyžadovat od poskytovatelů platebních služeb pouze údaje o majitelích účtů, nikoliv o jejich disponentech. V nyní posuzovaném případě však informace, jež správce daně získal od jednotlivých bankovních institucí nad rámec uvedeného zákonného oprávnění, nejsou nosnými důvody, na jejichž základě správce daně (a následně žalovaný) dospěl k závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Dané porušení zákona tak nemá vliv na zákonnost napadených rozhodnutí žalovaného ani jim předcházejících rozhodnutí správce daně. Posouzení této žalobní námitky proto nemůže vést k závěru o nezbytnosti zrušit napadená rozhodnutí žalovaného.
45. Soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobce o nezákonnosti důkazů, jež správce daně získal z policejního spisu. Správce daně postupoval v souladu s § 93 odst. 4 větou první daňového řádu, kde je stanoveno: Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odst. 3 se použije obdobně.
46. Obecně lze přisvědčit žalobci, že nárok státu vyplývající ze zkrácené (neodvedené) daně je nárokem na náhradu škody, který však nemůže příslušný finanční orgán uplatňovat podle § 43 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, v trestním řízení proti subjektu povinnému k zaplacení daně (srov. usnesení velkého senátu trestního kolegia Nejvyššího soudu ze dne 8. 1. 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013). Tato skutečnost však dle závěru zdejšího soudu neznamená, že stát nemůže v trestním řízení týkajícím se zkrácení daně (prostřednictvím příslušného orgánu veřejné moci) vystupovat jako poškozený. Přitom poškozený má dle § 65 odst. 1 trestního řádu právo nahlížet do spisu. Tento závěr přitom není v rozporu ani s východiský nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2018, sp. zn. II. ÚS 3139/17, na nějž odkazoval žalobce při jednání před krajským soudem dne 9. 10. 2019.
47. Co se týče námitky ohledně nezákonnosti důkazů získaných z daňového řízení se společností AVENA, soud konstatuje, že podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze za podmínek podle odstavce 1 jako důkazní prostředky použít i veškeré 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. Že správce daně je oprávněn ve své argumentaci využít zjištění učiněná v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu, ostatně ve vztahu k předchozí právní úpravě vyplývá i z usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 1469/08. Rovněž lze přisvědčit žalovanému, že správce daně nepoužil podání vysvětlení jako důkazní prostředek. Žalobce byl nadto s důkazními prostředky převzatými z daňového řízení se společností AVENA prokazatelně seznámen v rámci výsledku kontrolního zjištění č.j. 1215119/17/2809-60562-601958 ze dne 7. 6. 2017, přičemž v reakci na něj proti těmto důkazním prostředkům nijak nebrojil. Tyto žalobní námitky tudíž nejsou důvodné.

48. Pokud jde o námitky žalobce týkající se pana V. B., lze odkázat na napadená rozhodnutí, např. odst. [61] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603, kde žalovaný uvedl, že s panem B. žalobce obchodoval v listopadu a prosinci 2014 a dále v lednu, únoru, březnu a květnu 2015. Na základě opakovaného nepodávání daňového přiznání k DPH panem B. a evidovaného nedoplatku na DPH bylo vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, neboť daňová přiznání nepodal za zdaňovací období únor, květen, červen a červenec 2014 a za leden 2015 až leden 2016 a pro správce daně je nekontaktní. Dne 26. 2. 2016 bylo vydáno rozhodnutí o úpadku spojené s prohlášením konkurzu. Z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že nákupy oleje od tohoto dodavatele byly za cenu přibližně 10x vyšší než od ostatních dodavatelů, přičemž dle dokladů nakupoval žalobce 10x menší množství oleje (2,5 t), čímž celková vyfakturovaná částka žalobci odpovídala „běžnému“ nákupu celé cisterny (25 t) řepkového oleje. Následně správce daně zjistil nesoulad v rámci skladové evidence, kdy na faktuře č. FP140717 bylo uvedeno v předmětu plnění mimo jiné „Zboží bylo dodáno do Trebišova (Slovensko)“. Na základě tohoto daňového dokladu a dalšího šetření bylo zjištěno, že žalobce přijal dne 19. 12. 2014 na sklad 2 452 kg oleje od pana B. a stejný den dodal 24 520 kg oleje společnosti Borgarello s dodací podmínkou DDU T. Z těchto skutečností je zřejmé, že daňové doklady od pana B. vykazují zásadní chyby v uvádění plnění na daňových dokladech a tím, že žalobce tato pochybení převzal do své skladové evidence, došlo k pochybení při vedení stavu oleje v měrných jednotkách a ke znevěrohodnění údajů vedených ve skladové evidenci, které žalobce následně využil při prodeji zboží koncovým zákazníkům. Krajský soud s tímto hodnocením souhlasí a ztotožňuje se rovněž s argumentací žalovaného obsaženou ve vyjádření k žalobě, že chybějící daň v řetězci ve zdaňovacím období leden, únor, březen a květen 2015 tedy vyplývá ze skutečnosti, že pan B. za uvedená zdaňovací období daňová přiznání vůbec nepodal. Za zdaňovací období listopad až prosinec 2014 pan B. sice daňová přiznání podal, ale z důvodu jeho nekontaktnosti nemohl správce daně ověřit, zda předmětné faktury zahrnul do svých daňových přiznání. Ke dni 30. 10. 2015 správce daně evidoval u pana B. nedoplatek na DPH ve výši 413 722 Kč (viz s. 27-28 zprávy o daňové kontrole). Z popsanych skutečností vyplývá chybějící daň v uvedeném řetězci. Pokud jde o objektivní nestandardní okolnosti, ty žalovaný podrobně popsal v napadených rozhodnutích (viz např. odst. [80]-[92] napadeného rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603), na které lze tímto plně odkázat. Otázku (ne)existence dobré víry žalobce ve vztahu k jeho zapojení do podvodného řetězce nebylo třeba řešit, neboť z objektivních nestandardních okolností vyplynulo, že žalobce o své účasti v podvodném řetězci věděl, resp. vědět musel. Ani tyto žalobní námitky tudíž nejsou důvodné.
49. Ohledně žalobcových námitek týkajících se společnosti DYN soud konstatuje, že k výmazu jednatele této společnosti pana M. z obchodního rejstříku sice došlo až dne 13. 9. 2014, avšak uvedená skutečnost nebyla ani zdaleka jedinou objektivní nestandardní okolností obchodování v podvodném řetězci. Žalobci měla být podezřelá právě např. personální propojenost předmětných společností, kterou žalovaný vyobrazil v odst. [65] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603, objemy dodávek, které byly ve smlouvách stanoveny pouze přibližně, nebo změny peněžních toků (viz odst. [75]-[76] napadeného rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603). Ani argument žalobce o tom, že všechny jeho smlouvy měly objem dodávek určený jako přibližný, tyto zcela zřejmé nestandardnosti nijak nevyvrací. Ohledně úplného výčtu nestandardních okolností lze pak

znovu odkázat na napadená rozhodnutí, srov. např. odst. [80]-[92] rozhodnutí č.j. 48259/18/5300-21443-712603.

50. Navíc kupní smlouvy obsahovaly text, že budou platné i v případě, že se k prodávajícímu nevrátí podepsané ze strany kupujícího, což odporuje zákonu a takové smlouvy jsou v rozporu s § 561 odst. 1 větou první zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku („K platnosti právního jednání učiněného v písemné formě se vyžaduje podpis jedné z stran.“). Argumentace žalobce, že „se nevrátí podepsaná“ není totéž jako „se vrátí nepodepsaná“, nemůže obstát. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2019, sp. zn. 32 Cdo 4485/2018, který se sice týká staré právní úpravy soukromého práva, avšak jeho závěry jsou plně použitelné i pro právní úpravu novou: *„[S]mlouva je dvoustranný (případně i vícestranný) právní úkon, složený ze dvou obsahově zcela shodných (§ 44 odst. 2 obč. zák.) a vzájemně adresovaných právních úkonů – z návrhu na uzavření smlouvy neboli oferty a z přijetí toho návrhu neboli akceptace; k uzavření smlouvy dojde okamžikem, kdy se přijetí návrhu smlouvy stane účinným (srov. § 44 odst. 1 větu první obč. zák.), tj. kdy vyjádření souhlasu s obsahem návrhu dojde navrhovateli, neboli oferentovi (§ 43c odst. 2 věta první obč. zák.). Podstatou smlouvy je tedy souhlasný projev vůle smluvních stran (konsensus), nesoucí se primárně k uzavření smlouvy a sekundárně ke stanovení jejího obsahu (srov. shodně například rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 4. 1999, sp. zn. 2 Cdon 1659/97, uveřejněný v časopise Soudní judikatura č. 12, ročník 1999, pod číslem 121, a rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 1. 2007, sp. zn. 33 Odo 1520/2005, či též nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. I. ÚS 49/08, uveřejněný pod číslem 206/2011 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). K tomu, aby mohla smlouva vzniknout, je tedy třeba, aby se setkaly shodné projevy vůle kontrahujících stran. To platí pro smlouvy obecně, tedy i pro kupní smlouvy, a platí to též pro ty smlouvy, které byly uzavřeny konkludentním způsobem (jinak než výslovně, srov. § 35 odst. 1 obč. zák. a § 275 odst. 4 obch. zák.). V uvedeném nálezu Ústavní soud též zdůraznil, že akceptací není každé konkludentní jednání, nýbrž jen takové, z něhož bezpochyby vyplývá vůle návrh přijmout, a to – s ohledem na požadovanou obsahovou shodu oferty a akceptace – v té podobě, kterou mu udělil oferent.“* Jestliže se neseťkají shodné projevy vůle kontrahujících stran (tedy smlouva se nevrátí podepsaná ani jiným způsobem nedojde k uvědomění oferenta o akceptaci nabídky), nemůže vůbec dojít ke vzniku smlouvy jakožto právního jednání. Soud proto souhlasí s argumentací žalovaného o neplatnosti daného smluvního ujednání.
51. Skutečnost, že pan K. byl jednatelem společností INERO i Pakliže, měla být žalobci podezřelá. Žalovaný dále zmínil skutečnost, že to byly společnosti INERO, DYN a Pakliže, kdo žalobce kontaktoval s nabídkou navázání obchodních vztahů (viz protokol správce daně č.j. 1534251/15/2809-60562-609219 ze dne 9. 12. 2015). Během svědecké výpovědi pan Mgr. Č. uvedl, že s obchodním partnerem hledali odběratele, který bude schopný odebírat zboží sloužící k umořování pohledávek, a díky tomu vznikla spolupráce s žalobcem, který speciálně o tuto komoditu měl zájem. Navíc se jednalo o jedinou ekonomickou činnost, kterou společnosti uskutečňovaly, a žalobce byl jejich jediným odběratelem. Z výpovědi Mgr. Č. je dále zřejmé, že se nejednalo o běžné nákupy, včetně toho, že žalobce musel vědět, na jakém principu společnost INERO a následně společnost Pakliže funguje. I tyto skutečnosti poukazují na objektivní okolnosti, pro které žalobce musel vědět, že se účastní podvodu na DPH; z uvedených důvodů je tak bezpředmětný poukaz žalobce na pasáže výpovědi Mgr. Č., jež neměly být zaznamenány v protokolu správce daně. Podezřelé mělo žalobci přijít také to, že dohody byly uzavírány pouze ústně, bez jakéhokoliv potvrzení. K otázce významu písemné formy smlouvy v daňovém řízení

soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47: „Pokud stěžovatel dále uvádí, že písemná smlouva nemůže zvýšit míru bezpečnosti uzavřené transakce, je tento názor nesprávný. Ačkoliv forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoliv vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Na okraj zdejší soud dodává, že faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je větší plnění, je v současnosti uzavírána písemně. Existence jasné listinné dokumentace obchodních případů může být mimo to zohledněna i v daňovém řízení, např. při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění“. Tyto závěry se dle krajského soudu pochopitelně uplatní nejen při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, nýbrž i při řešení otázky, zda došlo k podvodu na DPH, resp. zda existují objektivní okolnosti, pro něž daňový subjekt měl a mohl vědět o své účasti na takovém podvodu.

52. Žalobci rovněž mělo být podezřelé, že ve chvíli, kdy od společnosti INERO přestal odebírat olej z důvodu „nesmyslných cen“, ho ohledně dodávek oleje obratem kontaktovala společnost Pakliže, která fungovala na stejném principu jako společnost INERO a měla stejné personální obsazení. V této souvislosti lze opětovně odkázat na žalobou napadená rozhodnutí detailně popisující rozbor objektivních okolností. Z uvedených důvodů ani tento okruh žalobních námitek není důvodný.
53. Žalovaný dále správně poukázal na to, že žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění za dodávky jedlých olejů ve spotřebitelských baleních ve větším rozsahu, než evidoval v evidencích pro účely DPH a následně uváděl v daňových přiznáních (viz odst. [92]-[104] napadeného rozhodnutí č.j. 48258/18/5300-21443-712603), čímž došlo k porušení povinnosti žalobce dle § 100 odst. 1 zákona o DPH. Tato nepřiznaná zdanitelná plnění byla žalobcem uskutečněna pro odběratele uvedené ve zprávě o daňové kontrole (viz s. 92-95). Z tohoto důvodu byla žalobci správcem daně vypočtena neevidovaná část zdanitelných plnění a výše daně. Pro účely doměření daně tak bylo zcela nepodstatné, zda žalobce nepřiznal svá uskutečněná zdanitelná plnění s podvodným úmyslem, nebo ne. V posuzovaném případě je stěžejní pouze skutečnost, že žalobce předmětná uskutečněná zdanitelná plnění nepřiznal tak, jak mu ukládá zákon, což ostatně sám v žalobě přiznal.
54. Pokud jde o argumentaci žalobce, který se snažil jednotlivé objektivní nestandardní okolnosti rozporovat, soud uzavřel, že správce daně spolu s žalovaným popsali logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce věděl a musel vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalobci, jako osobě zkušené a znalé předmětného oboru, se měly předmětné skutečnosti jevit jako značně nestandardní a měly ho vést k bližšímu prověření obchodních partnerů a učinění opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH. Žalovaný s ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti správně uzavřel, že účast žalobce na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní, nýbrž že žalobce o své účasti na podvodném jednání věděl, resp. vědět musel. Řada natolik závažných nestandardností (viz též výše) ve svém souhrnu vylučuje, že by se žalobce do podvodného jednání zapojil pouze náhodou. Jednotlivé námitky žalobce, kterými zpochybňuje naplnění objektivních okolností, pro něž měl a mohl vědět o existenci podvodu na DPH, dle závěru soudu nemohou závěr správce daně a žalovaného vyvrátit. V napadených rozhodnutích jsou jasné

a srozumitelně popsány úvahy, pro které žalovaný uzavřel, že došlo k existenci podvodu na DPH, jakož i že existovaly objektivní okolnosti, pro něž žalobce o své účasti na tomto podvodu musel vědět. Jestliže žalobce namítal, že nedává logiku, aby páchal podvod na dani vlastním jménem jako podnikající fyzická osoba, soud konstatuje, že tato námitka nijak nevyvrací zjištění učiněná správcem daně a žalovaným. Přestože vědomá účast na podvodu na DPH u podnikajících fyzických osob není typickým jevem, rozhodně ji nelze vyloučit. Jak plyne ze shora uvedeného i z napadených rozhodnutí, v nyní posuzované věci se právě o takový případ jedná.

55. Krajský soud se s ohledem na vše shora uvedené shoduje se závěrem žalovaného, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti a indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, že spolehlivě prokazují, že žalobce věděl, respektive vědět musel, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
56. Jestliže žalobce namítal pochybení spočívající v neprovedení svědeckých výpovědí a v důsledku toho nedostatečně zjištěný stav věci, soud konstatuje, že žalobce nespecifikoval, kterou konkrétní neprovedenou svědeckou výpověď měl správce daně či žalovaný pochybit, resp. jaký vliv by provedení dané svědecké výpovědi mělo na zjištěný stav věci. Ani tato velmi obecná námitka tedy není důvodná.
57. Žalovaný dle závěru soudu v dostatečném rozsahu zjistil stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a na jeho základě přijal odpovídající právní závěry, jež řádně odůvodnil. Žalobcem navrhované dokazování pak soud neprováděl, neboť v průběhu řízení před správcem daně a žalovaným byl stav věci zjištěn v dostatečném rozsahu, přičemž správním spisem se dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č.j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

Závěr a náklady řízení:

58. Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
59. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšný žalovaný se při jednání před soudem dne 9. 10. 2019 práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 16. října 2019

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu