



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové v právní věci

žalobce: **Českomoravská olejářská komanditní společnost**
sídlem Horní Vltavice 116
zastoupeného Censitio, s.r.o., sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4

proti
žalovaný: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 7. 2018, č.j. 31586/18/5300-22441-701848,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou dne 14. 9. 2018 krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2018, č.j. 31586/18/5300-22441-701848, jímž byly dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010, červenec 2010, září 2010, říjen 2010, listopad 2010, prosinec 2010, leden 2011, únor 2011, březen 2011, duben 2011, květen 2011, červen 2011, červenec

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

2011, srpen 2011, září 2011, říjen 2011, listopad 2011, prosinec 2011, leden 2012, únor 2012, březen 2012, duben 2012, květen 2012, červen 2012, červenec 2012, srpen 2012, září 2012, říjen 2012, listopad 2012, prosinec 2012, leden 2013, únor 2013, březen 2013 a duben 2013 změněny v údajích o doměřené dani a sdělení penále, v ostatním zůstaly dodatečné platební výměry beze změny.

2. Napadenému rozhodnutí je vytýkáno, že to bylo vydáno po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně. Se zřetelem k době, kdy lhůta neběžela pro probíhající řízení před soudem, nastal konec prekluzivní lhůty k 6. 8. 2017. Pro zrušení původního rozhodnutí žalovaného Nejvyšším správním soudem k prodloužení lhůty pro stanovení daně nedošlo. V tomto ohledu žalobce nesdílí názor Nejvyššího správního soudu o prodloužení lhůty pro stanovení daně, protože nezákonné rozhodnutí takovou lhůtu prodloužit nemůže. Jinak by zrušené rozhodnutí vyvolávalo právní následky i po svém zrušení.
3. Porušení práva na spravedlivý proces žalobce spatřuje v postupu žalovaného při seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru. Tento dokument je obsáhlý a nebyly k němu připojeny žádné důkazní prostředky. S těmi se zástupce žalobce seznámil až při nahlížení do spisu.
4. Při nahlížení do spisu žalobce položil žalovanému několik otázek, na které žalovaný mínil reagovat písemnou formou. Neprojednání seznámení nebylo možno v dalším řízení napravit.
5. Lhůta pro vyjádření k seznámení a k návrhu na provedení dalších důkazních prostředků nebyla prodloužena. Poukazuje se na rozsah doplněného spisového materiálu. Poukazuje se na výsledek projednání trestního oznámení správce daně a dovozuje se nemožnost podat vyjádření, protože nebylo lze předané písemnosti prostudovat. Rozhodnutí o zastavení řízení o prodloužení lhůty není správné.
6. Doplnění dokazování bylo prováděno podjatými úředními osobami, jestliže další podklady opatrovaly tytéž zaměstnankyně finančního úřadu, které prováděly daňovou kontrolu. Ty samé zaměstnankyně byly označeny jako kontaktní osoby pro podávání informací policii.
7. Žalovaný neunesl důkazní břemeno o zapojení žalobce do daňového podvodu. Podává se výčet společností v řetězci, které podaly daňové přiznání a následně jim daň byla stanovena podle pomůcek. Tato daň následně nebyla zaplacená. Již proto nelze dovodit existenci daňového podvodu. Uvádějí se příklady, kdy daň byla uhrazena exekučně, či na základě zajišťovacího příkazu, u dalších společností nebyl prokázán nárok na daňový odpočet. Jindy se nepodařilo správnost daňového přiznání ověřit. Tato zjištění neprokazují existenci chybějící daně.
8. Nebylo prokázáno, že žalobce věděl nebo vědět měl o svém zapojení do daňových podvodů. Se zřetelem k obchodované komoditě žalobkyně postupovala standardním modelem. Vyjadřuje se nesouhlas s názorem žalovaného na výši sjednané kupní ceny. Poukazuje se na rozdílnost ve fakturaci dopravy. V obchodním modelu nedošlo k nestandardnímu snížení ceny. Ceny, za které žalobce s partnery obchodoval, odpovídaly cenám v daném místě a čase, cenám obvyklým. Důkaznímu návrhu vztahujícímu se k výši ceny žalovaný nevyhověl, čímž řízení zatížil vadou, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. O argumentaci splatností faktur se uvádí, že žalobci není zřejmo, jak taková skutečnost dokládá povědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu. Jako

nesprávný právní názor je nahlíženo zjištění žalovaného o získávání a předávání podkladů pro fakturaci.

9. Žalovaný neprokázal žádné skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani. Informace o subjektech zapojených do obchodního řetězce nebyly vždy pro žalobce objektivně dosažitelné. V tomto ohledu zůstalo řízení vzdor návrhu žalobce nedoplněno. Jako podstatné je hodnoceno, že zástupce žalobce nebyl trestně obviněn. Proto nelze spolehlivě dovodit vědomost žalobce o účasti na podvodu na dani. Žalobci je přičítáno neodvedení daně jinými články řetězce. Pro odepření nároku na odpočet nepostačuje známost rizika o možném zasažení transakce podvodem. Neexistují-li konkrétní indicie podvodu, nelze ani po obezřetném plátcí požadovat prověřování svých dodavatelů a tak nahrazovat činnost daňové správy při prevenci daňových úniků.
10. Skutkový stav byl zjištěn neúplně. Šetření bylo provedeno pouze u některých článků obchodního řetězce, přičemž to vztahuje se i na přímé dodavatele žalobce. Výslech zástupců společností Bruto, ZentA a Eryx byl proveden ke zjišťování okolností rozhodných pro učení místa zdanitelného plnění, nikoli pro zjištění vazeb za účelem prokazování daňového podvodu. Na návrh opakovaně vyslechnout tyto svědky a dále svědka J. M. žalovaný nepřistoupil. Poukazuje se na pozici oprávněných příjemců, kdy žalobce navrhl provést u nich místní šetření, přičemž na tento žalobní návrh nebylo přistoupeno. Nebylo vyčkáno znaleckého posudku, o němž byl žalovaný informován, že jím řízení doplní.
11. Další žalobní bod se vztahuje k úsudku žalovaného o tom, zda žalobce přijal dostatečná opatření v zájmu předejití své účasti na daňovém podvodu. Žalobce zjišťoval, zda je obchodní partner zapsán v obchodním rejstříku, evidován jako plátce daně a distributor pohonných hmot, není-li veden jako nespolehlivý plátce. Přijal proto vůči svým dodavatelům opatření, která bylo po něm možno rozumně vyžadovat.
12. Obchodování žalobce bylo vedeno standardním způsobem, žalobce mimo jiné podnikal v oblasti autodopravy a vlastnil několik čerpacích stanic pohonných hmot. Zboží v průběhu jediné dopravy z jiného členského státu bylo přepravováno mezi několika subjekty a jednalo se proto o řetězové obchody mezi osobami povinnými k dani. V některých případech žalobce nevystupoval pouze jako přepravce, ale též jako koncový odběratel pohonných hmot, které nakupoval od dodavatelů registrovaných k dani. Obchodní model žalobce odpovídal standardní praxi při obchodování s pohonnými hmotami. Žalobci byl znám pouze bezprostřední dodavatel, kterému žalobce dopravil zboží do místa určení v České republice, kde zboží bylo propuštěno do režimu volného daňového oběhu. Doplnění dokazování k otázce, zda jednalo se o standardní obchodní model, nebylo provedeno. Nesprávný procesní postup orgánů finanční správy je spatřován v tom, že nebyl uplatněn institut ručení za nezaplacenou daň. Řízení v tomto ohledu nebylo doplněno. Svým rozhodnutím žalovaný fakticky přenesl kontrolní činnost ze státu na žalobce a dále odpovědnost za plnění daňových povinností jiných subjektů. Skutečnost, že k daňovým únikům v oblasti pohonných hmot dochází, bylo známo a byl to stát, kdo zůstal vůči daňovým podvodům nečinný.
13. V závěru žaloby se uplatněné námitky shrnují a navrhuje se napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

14. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který nevyloučil, že po doplnění řízení lze věc nahlédnout jako podvod na dani z přidané hodnoty. Právě v tomto ohledu bylo odvolací řízení doplněno. S výsledky doplnění odvolacího řízení byl žalobce seznámen a byl uvědoměn o přesném výčtu daňových dokladů, u kterých nárok na daňový odpočet nebyl přiznán. Žalobcem vznesené otázky při nahlížení do spisu byly dílem posouzeny jako odvolací důvody a tak vyřízeny, dílem byly vypořádány sdělením. Řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se seznámením bylo zastaveno. Žalovaný pak vydal rozhodnutí, kdy dodržel rámec vytyčený rozsudkem Nejvyššího správního soudu.
15. K argumentaci prekluzí daně bylo odkázáno na právní úpravu, podle které může být lhůta pro stanovení daně opakovaně prodloužena, přičemž k prodloužení lhůty dochází i zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu. Jiný postup by byl v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.
16. Žalobce nebyl zkrácen na právu na spravedlivý proces. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nezakládá povinnost žalovanému zasílat daňovému subjektu shromážděné důkazy. Žalovaný má povinnost seznámit daňový subjekt před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožnit mu ve stanovené lhůtě se vyjádřit případně navrhnout další důkazní prostředky. Obdobně se postupuje, dospěje-li odvolací orgán k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvostupňového správce daně. Na otázky žalobce vznesené při nahlížení do spisu bylo reagováno. Rozhodnutí o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty je rozhodnutím procesním, lhůta pro podání vyjádření je lhůtou prekluzivní, protože jejím uplynutím zaniká právo odvolatele navrhnout provedení dalších důkazů. Žalobce neprodloužením lhůty na právech zkrácen nebyl, protože o odvolání bylo rozhodnuto s měsíčním odstupem od doručení seznámení, a proto měl žalobce dostatečnou dobu pro své vyjádření. Podotýká se, že ve stanovené patnáctidenní lhůtě žalobce svá práva vyjádřil a podal kvalifikované doplnění odvolání ke zjištěným skutečnostem a důkazům s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.
17. Doplnění odvolacího řízení neprováděly podjaté úřední osoby. Ve fázi odvolacího řízení je to již žalovaný, kdo řízení vede, nikoli prvostupňový správce daně. Úřední osoby prvostupňového správce postupují podle pokynů žalovaného, úřední osoby prvostupňového správce se nepodílejí na hodnocení důkazů či na rozhodování. To je ryze v kompetenci žalovaného.
18. Důkazní břemeno žalovaný unesl, přičemž postupoval souladně se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými v jeho ustálené judikatuře. Žalovaný zkoumal existenci daňového podvodu, a zda o tomto podvodu žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu. Správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Při nepřijetí dostatečných opatření a se zřetelem k objektivním okolnostem lze mít za prokázané, že daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na dani. Právě to žalovaný učinil a rozebral ve svém rozhodnutí. Provedenými důkazy byla prokázána chybějící daň, nestandardnosti posuzovaných transakcí dokládající existenci objektivních okolností, ze kterých se dovozuje, že žalobce o podvodu na dani věděl, či přinejmenším vědět mohl a měl. Dále žalovaný prokázal, že žalobce nepřijal rozumná

opatření, aby se své účasti na podvodu vyhnul. Přitom se žalovaný precizně zabýval každou jednotlivou transakcí, přičemž daňový podvod nebyl zjištěn v 99 případech z celkových 1109 posuzovaných obchodních případů. Přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů zpochybněno nebylo, přičemž poukazuje se na skutečnost, že jednalo se o řetězovou povahu obchodu ze specifickou komoditou, kdy mezi jednotlivými články řetězců nedocházelo k fyzickému předávání zboží.

19. Neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů bylo v rozhodnutí o odvolání odůvodněno. K argumentaci usnesením policie o odložení věci je poukazováno na odlišný režim daňového a trestního řízení. Odložení věci nebrání tomu, aby daňové orgány učinily závěr, že daňový subjekt jednal podvodně.
20. Tvzení o neúplném zjištění skutkového stavu žalovaný odmítl. S dostatečnou jistotou byla prokázána existence chybějící daně a nestandardnosti konkrétních obchodních společností. Provedení výsledků statutárních orgánů a místní šetření u všech společností zapojených do obchodních transakcí, pak není objektivně možné. Většina společností zanikla výmazem z obchodního rejstříku či byla zrušena v likvidaci, nebo majetkové podíly převedeny na cizí státní příslušníky a v té souvislosti došlo ke změně jednatelů na tyto cizí státní příslušníky, kteří se správcem daně nekomunikovali a byli nekontaktní. Důkaz místním šetřením pak nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Ve věci je zkoumána existence podvodu v řetězci obchodních společností, které uskutečňovaly zdanitelná plnění v podobě dodání pohonných hmot, ze kterého jim vznikla povinnost odvést daň. Oprávnění příjemci stojí mimo řetězovou dodávku. Tyto osoby nebyly vlastníkem ani držitelem práva obdobného vlastnictví k přijímaným minerálním olejům při ukončení jejich dopravy v režimu s podmíněným osvobozením od daně a ani při jejich uvedení do volného oběhu. Povinnost přiznat a odvést daň podle těchto smluv měl nabyvatel.
21. K žalobnímu bodu o přijatých opatřeních a obchodní praxi žalovaný poukazuje na daňové doklady za nákup pohonných hmot od přímých dodavatelů, které byly následně přeprodány v řetězcích za účasti obchodních společností, u nichž byla zjištěna existence chybějící daně a nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na dani. Žalobce o podvodu věděl, či přinejmenším vědět mohl a měl, přičemž nepřijal adekvátní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. V důsledku toho mu nenáleží nárok na daňový odpočet. Žalobci byly známy skutečnosti, které mohly vzbudit pochybnosti, zda účastí na transakcích se svými dodavateli se nezapojoval do podvodného jednání na dani. Jediná opatření, která učinil jsou ryze formální. Potvrzení o bezdlužnosti doložil pouze u společností Bruto a ZentA, kdyby prověřoval obchodní partnery zapojené v řetězci, pak by zjistil informace vzbuzující pochybnosti o důvěryhodnosti a spolehlivosti obchodních společností. Žalobce ignoroval skutečnosti, které měly pochybnosti o standardnosti obchodních transakcí vyvolat, konkrétně poukazuje se na rozdíl v kupní ceně, splatnosti faktur, předávání podkladů k fakturaci. Zkušenosti žalobce v obchodu s minerálními oleji je zapotřebí považovat za skutečnost, která ve smyslu judikatury zvyšuje nároky na přijetí opatření vedoucí k zabránění účasti na daňových podvodech.
22. K námitce o přednostní aplikaci institutu ručení se uvádí, že tato argumentace odporuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie ve věci podvodů na dani. Jestliže daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž vědět měl a mohl, nelze nárokový odpočet přiznat. Nikdo se nemůže dovolávat ochrany unijních norem, pokud jedná podvodně. Ustanovení o placení daní neznamená speciální právní úpravu ve

vztahu k řízení nalézacímu. Ručení pod systematiku nalézacího řízení podřadit nelze již z toho důvodu, že ručitel při ručení nesplácí dluh vlastní, nýbrž dlužníkův. Ustanovení § 109 zákona není speciálním předpisem vůči § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Toto ustanovení je speciální právní úpravou vůči obecné úpravě ručení podle § 171 daňového řádu. Judikatura o vztahu ručení a odepření nároku na daňový odpočet tu není již z toho důvodu, že by se jednalo o posuzování dvou zcela odlišných institutů. Přitom podmínky pro uplatnění ručení jsou relativně přísné. Proto institut ručení může mít v boji proti daňovým únikům pouze podpůrný charakter. K prověřování všech aspektů podvodu a samotných článků zapojených do podvodného řetězce je zapotřebí provádět rozsáhlé dokazování, kterého se daňový subjekt může účastnit v nalézacím řízení. Právě v tomto řízení dochází k ověřování daňových povinností výhradně daňovou kontrolou. Vhodnost tohoto postupu tkví v samotném cíli správy daní. Ve fázi placení daní má daňový subjekt jako ručitel postavení omezené v důsledku čehož má omezené možnosti obrany. Upřednostnění institutu ručení před odepřením nároku na daňový odpočet je nevhodné i proto, že takový postup skýtá riziko zneužití ze strany podvodných subjektů. Zjistí-li se v rámci daňové kontroly zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, mohlo by se při upřednostnění ručení před odepřením nároku stát, že pro uplynutí lhůty pro stanovení daně nebude možné doměřit daň u článku, který daň neodvedl. Ručení by proto nebylo možné uplatnit, protože nebude známá správná výše daně, za níž by měl ručitel ručit. Upřednostnění institutu ručení před odepřením nároku na odpočet by znamenalo postup odporující základnímu cíli správy daní. Upřednostnění ručení u některého subjektu zapojeného v řetězci, kdy u jiných subjektů by bylo možno využít institut odepření nároku na odpočet daně, by znamenalo odlišný přístup ke dvěma článkům v témže řetězci, což je zcela absurdní už jen proto, že jeden článek řetězce by nepodléhal vědomostnímu testu, avšak další články ano. K žalobní argumentaci o vztahu k jiným subjektům se poukazuje na to, že žalobce se svým jednáním zapojil do řetězového podvodu, pro který je typické, že několik subjektů si v řadě za sebou dodává určité zboží, jednotlivé za sebou jdoucí dodávky tvoří pomyslný řetěz, jehož jednotlivé články představují tyto obchodní subjekty. Jeden z nich prodá zboží dalšímu článku v řetězci za cenu, v níž je zahrnuta i daň z přidané hodnoty, kterou však v rozporu se svými zákonnými povinnostmi neodvede do státního rozpočtu. Tato daň se stává nezákonným příjmem organizátorů podvodu. Další článek v řetězci následně totéž zboží prodá a s prodejem si uplatní nárok na odpočet daně. Souhrn transakcí pak ve svém výsledku znamená pro veřejný rozpočet ztrátu a to i za situace, kdy by za standardních podmínek měl být výsledek pro veřejný rozpočet neutrální. Poukazuje se na obecně přijímanou teorii o označení subjektů zapojených v řetězci. Ty jsou konstruovány často tak, že posledním článkem, který nárok na odpočet uplatní, je subjekt reálně vykonávající podnikatelskou činnost a tím je zajištěn odbyt. Účastí v podvodném řetězci běžný obchodník napomáhá úspěšné realizaci daňového podvodu. Pokud o této skutečnosti ví, nebo vědět může a má, a neučiní přiměřená opatření, je dán důvod pro odepření uplatněného nároku na daňový odpočet. Pro účely posouzení nároku na daňový odpočet běžného obchodníka v podvodném řetězci je zapotřebí zkoumat, zda ten věděl, nebo vědět mohl, že svým plněním se daňového podvodu účastní, přičemž objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od standardního způsobu obchodování, ale musí se jednat o takové indicie, které ve svém souhrnu vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti či podvodu. Na správci daně není prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který daň neodvedl. Je zapotřebí hodnotit okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a

kteřé by v něm měly vzbudit podezření o své účasti na daňovém podvodu. Není nutná vědomost o podvodném jednání konkrétního članku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání bylo konstatováno, že v případě nákupů od dodavatelů žalobce byla identifikována chybějící daň, nestandardní znaky zúčastněných společností a nestandardní okolnosti obchodních transakcí v rámci řetězců. Obchodní řetězec je stížen podvodem na dani, přičemž jejich rozkrytím a specifikováním žalovaný unesl své důkazní břemeno.

23. Žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikou, ve které setrval na názoru, že došlo k porušení práva na spravedlivý proces. Prodloužení lhůty stanovené žalovaným podle § 115 odst. 2 daňového řádu nic nebrání, což potvrzuje odborná literatura a rozsudek Městského soudu v Praze. Žalobce v průběhu řízení se správcem daně spolupracoval a nedopustil se žádného obstrukčního jednání.
24. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie je hlavním cílem dosažení smyslu a účelu konkrétní směrnice a neposkytovat ochranu podvodným jednáním, potažmo chránit platby do veřejných rozpočtů před jejich zkracováním. Vždy je prioritní hledání vhodného řešení ve vnitrostátním právu. Teprve pro případ, že by vnitrostátní právo při eurokonformním výkladu neskýtalo naplnění smyslu a účelu směrnice konstituoval Soudní dvůr Evropské unie judikaturu o postihování podvodů na dani. Judikaturu tohoto soudu k ochraně před podvody na dani je třeba brát jako ultima ratio. V ostatních případech má přednost vnitrostátní právo. Žalobce nesdílí názor žalovaného, že mezi ručením a odpovědností pramenící z judikatury Soudního dvora Evropské unie není dána totožnost úpravy. To je zapotřebí poměřovat ve vztahu k výsledku, napravení stavu tak, aby veřejný rozpočet nebyl krácen na daňových příjmech pro podvod na dani. Ručení příjemce zdanitelného plnění vede ke stejnému cíli jako odepření nároku na daňový odpočet. Včasná aplikace ustanovení § 109 zákona finančními orgány zbavila žalobce potenciality ručení za svého dodavatele. Odepření nároku by fakticky vedlo ke dvojímu zdanění. Proto je jednoznačně prokázána existence vnitrostátní právní úpravy, která vede k naplnění cíle sledovaného směrnici. Prokázání podmínky existence dlužné daně je překlenutelné využitím institutu ručení příjemce zdanitelného plnění. Lze jej využít i na složitější případy daňového podvodu. Skrze ručení lze dát jednotlivým článkům řetězce daň postupně k úhradě. V souvislosti s argumentací právní jistoty je poukazováno na množství povinností upravených právními předpisy. Používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. K úsudku žalovaného o možnostech provést kontrolu uvedenou ve vyjádření žalovaného je poukazováno na dlouhé trvání nalézacího řízení. Je zapotřebí oddělit podvodnou agendu od agendy nepodvodné, což by se projevilo v délce odvolacího řízení. Takový způsob ve svém výsledku chrání zájmy státu. Institut ručení se pak v praxi projevuje jako rychlejší. Finanční správa žije v daňové bublině, cílem správy daní není trestat a suplovat roli orgánů činných v trestním řízení. Poukazuje se na nedostatečnou hloubku důkazního řízení pro přístup daňového subjektu či nulovou součinnost, v případě daňových podvodů však platí obrácené důkazní břemeno. Úsudek žalovaného o spolupráci při mezinárodním dožádání se míjí s realitou. Uznává se, že mohou existovat výjimečné případy, které budou i za existence právní úpravy ručení vyžadovat aplikaci judikatury Soudního dvora Evropské unie, jinak nastane situace vyprázdnění základních ustanovení právního státu zajišťující, že s plynutím času je spojen zánik hmotných práv.

25. Poukazuje se na ústavní rozměr dané věci, kdy při zdanění je zapotřebí postupovat podle zákonů, proto by mělo být aplikováno ustanovení § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, z takto stanoveného právního rámce správce daně vykročil. Výjimku představuje evropské právo, jehož požadavkem je ochránit daňové příjmy před podvodny. Jak toho cíle dosáhnout je na vnitrostátním zákonodárci. Institut ručení pak představuje vhodný nástroj v boji proti podvodům. Zvolení dosažení cíle sledovaného evropským právem odmítnutím nároku na daňový odpočet představuje bezprecedentní uzurpaci moci zákonodárné moci výkonnou.
26. Současně se dává soudu zvážit, zda řízení nepřerušit pro probíhající řízení v několika věcech před Nejvyšším správním soudem, kde je otázka přednosti institutu ručení před odepřením nároku na daňový odpočet řešena.
27. V podání z 18. 2. 2019 označeném jako doplnění žaloby vyjádřil žalobce nesouhlas s názorem Nejvyššího správního soudu na vztah ručení a nároku na daňový odpočet. Současně poukázal na ústavní rozměr problému.
28. Ze spisu finančních orgánu vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
29. Dne 5. 6. 2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen - prosinec 2010 za zdaňovací období let 2011 - 2012 a dále za leden – duben 2013. Při zahájení daňové kontroly žalobce předložil daňové doklady, faktury s přílohami, dodací listy, mezinárodní nákladní listy CMR, k dispozici byly příjemky na sklad, stáječící listy, daňová evidence daně z přidané hodnoty.
30. Dne 7. 11. 2013 byla pro žalobce vydána výzva k prokázání skutečností souvisejících se zjištěním, že zboží bylo pořízeno v řetězci plátců a fakturováno jako zboží pořízené v tuzemsku. Žalobce přitom působil jako dopravce.
31. V průběhu řízení podal vyjádření komanditista žalobce O. L., který uvedl, že působí jako přepravce, přitom zboží si společnost dováží pro sebe sama v zájmu zajištění kvality a kvantity přepravovaných minerálních olejů. Komanditista současně uvedl, že vlastnictví přechází po úhradě zboží, ale fakticky je jeho jakmile ho vyveze z celního skladu. Dopravu pak fakturoval jen tehdy, když odběratelem pohonných hmot nebyl žalobce sám.
32. Správce daně vyslechl řidiče žalobce J. P., V. K. a J. M., kteří se vyjádřili k tomu, jaké instrukce dostávali od svého zaměstnavatele a jaké od dalších subjektů, které byli do obchodování zapojeni, vyjmenovali doklady, které měli k dispozici.
33. K informacím opatřovaných o obchodních partnerech se vyjádřil P. L..
34. Správce daně vyslechl dále dodavatele žalobce M. M., za společnosti Bruto a Total podali informace účetní, vyslechnuti byli dále jednatele některých obchodních partnerů, například M. B., jednající za Top Ten Development.
35. Daňová kontrola byla uzavřena se zjištěním, že žalobce zboží nabyt jako vlastník v jiném členském státě v důsledku čehož mu vznikla povinnost přiznat daň, to však neučinil a nesplnil podmínky nároku na daňový odpočet.
36. Následovalo vydání dodatečných platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období, proti kterým žalobce podal odvolání s několika dodatky. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto.
37. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl, protože vyšel z názoru, že žalobce pořizoval pohonné hmoty v rafinériích v jiných členských

státech pro sebe, jestliže v řetězci nedocházelo k reálnému obchodování s pohonnými hmotami, ale k jejich pouhému přefakturování.

38. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016 a rozhodnutí žalovaného z 23. 9. 2015 zrušil svým rozsudkem ze dne 22. 12. 2016 Nejvyšší správní soud pro nedostatečně zjištěný skutkový stav věci a následné nesprávné právní posouzení této záležitosti. Bylo poukázáno na to, že v projednávané věci samotná skutečnost, že přeprava pohonných hmot byla zajišťována žalobcem, nemusí znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo žalobci jako prvnímu pořizovateli. Nejvyšší správní soud uvedl, že nelze vyloučit a je pravděpodobné, že přeprava byla žalobcem zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodával. V rámci jedné přepravy se tak mohlo uskutečnit několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má význam pro rozhodnutí věci. Neuznáním nároku na daňový odpočet pro údajnou účast žalobce na daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože k doměření daňové povinnosti došlo pro jiné důvody a na Nejvyšším správním soudu nebylo, aby posuzoval, je-li skutkový stav podle spisové dokumentace zjištěn dostatečně nebo je-li zapotřebí dokazování doplnit. Na žalovaném je provést další šetření, opatřit relevantní důkazy a vyvodit odpovídající závěry, přičemž na žalobce a jeho dodavatele nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí.
39. V dalším řízení bylo doplněno důkazní řízení dílem jak na základě pokynů žalovaného v mezích jím vytýčeným činil správce daně, dílem doplnil důkazní řízení žalovaný sám.
40. Spisová dokumentace obsahuje pro každé zdaňovací období na základě vystavených faktur vytvořené řetězce společností, ve kterých bylo zboží přeprodáváno, přičemž na konci tohoto řetězce se uvádí žalobcův dodavatel. Těmito dodavateli bylo osm subjektů, společnosti Bruto, Eryx, Impressive Strueture, Kontfueldistribution, Total Česká republika, NIK oil, ZentA a fyzická osoba M. M..
41. Správce daně označil subjekty, které se v řetězcích účastnily obchodních transakcí a prostřednictvím dožádaných správců daně zjišťoval údaje o těchto subjektech o tom, zda tyto subjekty byly registrovány k dani, v jakém období, zda podávaly daňová přiznání, daň hradily, u některých subjektů bylo shledáno, že daň byla stanovena podle pomůcek, dožádané úřady podávaly informace o tom, které subjekty nepodávaly daňová přiznání, u kterých došlo ke změně jednatele a převodu společnosti, k sídlům subjektů, zda ty jsou kontaktní.
42. Spisová dokumentace obsahuje informace podávané o konkrétních subjektech policii.
43. Dále dožádané úřady podávaly informace o tom, že šetřené společnosti nedisponovaly žádnými sklady, neměly zaměstnance, pokud podávaly daňová přiznání, vykazovaly vysoké obraty.
44. Trestní oznámení finančního úřadu pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákona, bylo odloženo. Stížnost podatele krajské státní zastupitelství svým usnesením ze dne 31. 8. 2017 zamítlo. Jednalo se o trestní věc proti neznámým pachatelům, kdy skutek spočíval v tom, že nejméně od května 2010 do dubna 2013 opakovaně organizovali na základě povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od

spotřební daně dovozy minerálních olejů ze zahraničí od společností vyjmenovaných v uvedeném usnesení registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě.

45. Po doplnění dokazování byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru žalovaného. Současně byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a odlišnému právnímu názoru ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy.
46. Předmětem jednání ze dne 14. 6. 2018 bylo nahlížení do spisu, o kterém byl pořízen protokol obsahující informace o listinách, které byly při nahlížení k dispozici a zaprotokolovány jsou otázky učiněné zástupcem žalobce vůči žalovanému.
47. Žádost žalobce ze dne 15. 6. 2018 o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 7. 2018 byla žalovaným projednána dne 19. 6. 2018 tak, že řízení bylo zastaveno. Bylo tak učiněno s odkazem na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lhůta zjevně prodloužit nelze, protože jedná se o lhůtu prekluzivní. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí Generální finanční ředitelství dne 14. 8. 2018 zamítlo a rozhodnutí žalovaného bylo potvrzeno.
48. Žalobce podal své vyjádření dne 25. 6. 2018 a současně navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Téhož dne bylo doplněno odvolání žalobce.
49. O odvolání s jeho doplňky rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Zabýval se tím, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem. Bylo poukázáno na vnitrostátní právní úpravu, Směrnici Rady o společném systému daně z přidané hodnoty a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle které je pro závěr o existenci nároku na odpočet daně nezbytné ověřit, zda plnění bylo uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Výjimku ze zásady, že nárok na odpočet nesmí být omezen, představuje situace, kdy nárok na odpočet daně je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přitom pouhá existence daňového podvodu nepostačuje, je-li v řetězci dodávek jedno z předcházejících plnění zasaženo daňovým podvodem, ledaže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Proto je nutné zkoumat existenci daňového podvodu a prokázat, že o tomto podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl. Za takové situace je osobu povinnou k dani možno činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno přitom leží na správci daně k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu. V jeho rámci je zapotřebí zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že svou transakcí účastní se plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
50. Žalovaný shledal existenci daňového podvodu. Pohonné hmoty pocházely z rafinérií v jiných členských státech, žalobce zpravidla zajišťoval jejich přepravu do České republiky a dle svého tvrzení měl v těchto obchodních transakcích dvojí postavení. Od nakládky zboží do místa určení v České republice figuroval v postavení dopravce, od uvolnění zboží do volného oběhu jako vlastník zboží. Ještě předtím než zboží přijal od svých dodavatelů, bylo toto zboží předmětem transakcí prováděných v rámci řetězců obchodních společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému

zboží. V rozhodnutí jsou rekonstruovány obchodní řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, přičemž byly využity veškeré informace, které byly k dispozici. Žalovaný vycházel ze záznamných povinností jednotlivých společností, kdy ne každá společnost tuto povinnost plnila či ji předložila správci daně, využita byla tabulka pořízená policií zachycující jednotlivé dodávky pohonných hmot, kdy cílem prověřování policejního orgánu bylo ztotožnit prvotní dovozce, kteří byli povinni k úhradě daně na vstupu a zjistit, zda svou povinnost fakticky plnili. Byli kontaktováni dodavatelé žalobce, oprávnění příjemci a celní deklaranti, zahraniční rafinérie, byly zajišťovány důkazní prostředky o existenci chybějící daně a nestandardních okolnostech transakcí. Vyjma transakcí, kdy dodavatelem žalobce byla společnost Total, byla ve všech dalších případech společností zapojených v řetězci zjištěná chybějící daň.

51. Žalovaný se dále zabýval tím, zda obchodování v řetězcích probíhalo za standardních okolností. Takové okolností nemusejí představovat pouze skutečnosti nezákonné, ale takové, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daň nebyla odvedena nikoliv v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v řetězci. Žalobce obchodoval s pohonnými hmotami, kdy fakturace probíhala bez logického opodstatnění v řetězci se zapojením mnoha dalších obchodních společností za situace, kdy sám žalobce realizoval dopravu zboží z rafinérie přímo ke svým odběratelům, případně do svých nádrží na pohonné hmoty. Přestože žalobce některé obchodní transakce realizoval běžným způsobem například od společnosti Total, tak většina prověřovaných obchodních transakcí měla nestandardní charakter. Obchodní struktury byly vytvořeny účelově, s cílem získat daňové výhody spočívající v tom, že některé z obchodních společností zapojených v řetězci, daň neodvedly. Tím byl zvyšován zisk zapojených obchodních společností, přestože ty prodávaly pohonné hmoty za cenu nižší, než byla na trhu obvyklá. Kupní ceny pohonných hmot byly analyzovány a bylo zjištěno, že nejvyšší kupní cena byla u dodávek od společností Total a Čepro, tedy v případech, kdy nebyla zjištěna chybějící daň. Nejnižší kupní cena byla pak hrazena dodavatelům, kde daň chyběla. Přitom by bylo logické, že cena zboží bude vyšší tam, kde obchodní přírážku uplatňovalo větší množství zúčastněných společností. Další nestandardnost je spatřována v rozdílných termínech splatnosti faktur přijatých žalobcem. U společností Total a Čepro činila splatnost faktur 2 týdny, u třech dalších dodavatelů zapojených v řetězci je datum splatnosti shodné s datem vystavení faktury i datem uskutečnění zdanitelného plnění maximálně v rozdílu jednoho dne. Ze záznamných povinností obchodníků bylo zjištěno, že v průběhu jednoho dne byly vystaveny faktury téhož zboží mezi jednotlivými společnostmi v řetězci. Současně došlo k převodu finančních prostředků za stejnou dodávku. Poukazuje se na nelogické získávání a předávání podkladů pro fakturaci v rámci obchodních řetězců, to dělo se formou SMS k přímým dodavatelům žalobce. Tyto informace byly dále předávány dodavatelům začleněným do řetězce. Jednalo se o opačný tok podkladů pro fakturaci, i to svědčí o účelově vytvořeném obchodním modelu. Další znaky řetězových podvodů spočívají v nekontaktnosti subjektů nemožnosti ověřit daňová přiznání, virtuální sídla těchto subjektů, neplnění daňových povinností. Sídla společností se nacházela na virtuálních adresách, nepodávala se daňová přiznání, nereagovalo na výzvy správce daně. Z úřední moci byly zrušeny registrace distributorů pohonných hmot. Důvodem bylo neplnění podmínek stanovených novelou zákona o pohonných hmotách. Společnosti nezveřejňovaly účetní závěrky. Řada z nich je v současné době v likvidaci či byla vymazána z obchodního rejstříku. Tyto společnosti neměly seriózní zájem o dlouhodobou činnost v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. Struktura řetězců byla vytvořena uměle,

s cílem zneprůhlednit obchody s pohonnými hmotami zasažených podvodem na dani. Struktura řetězců nevznikla náhodně, ale byla vybudována za účelem podvodu na dani. Bylo zjištěno, že řada společností byla založena v rozmezí několika týdnů se stejnou adresou, některé společnosti bezprostředně po uskutečnění transakcí zasažených podvodem byly převedeny na cizí státní příslušníky. Tyto společnosti jsou nekontaktní. Uzavírá se, že byly zjištěny nestandardní okolnosti obchodních transakcí v rámci řetězců.

52. Úsudek o vědomostním testu vychází ze zjištění, že žalobce měl postavení dopravce i vlastníka zboží po jeho uvolnění do volného oběhu. Nákup se uskutečňoval tak, že žalobce objednal u svých přímých dodavatelů dodávku s vlastní přepravou, kterou zajistil svými dopravními prostředky, místo nakládky vždy nacházelo v jiném členském státě, tam přijeli zaměstnanci žalobce jeho dopravními prostředky. Prvním pořizovatelem pohonných hmot nebyl přímý dodavatel žalobce, ten neměl žádný smluvní vztah se zahraniční rafinérií, což muselo být žalobci zřejmo, jestliže jako dopravce disponoval doklady CMR obsahující údaje o příjemci zboží. Od 1. 4. 2010 je v provozu systém EMCS pro dopravu a sledování vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Oprávněný odesílatel, zahraniční rafinérie, musí předkládat ke schválení místně příslušnému celnímu úřadu návrh elektronického původního dokladu pomocí uvedeného systému. Celní úřad odesláním ověřuje údaje a průvodnímu dokladu přiděluje referenční kód. Potvrzený elektronický průvodní doklad je zasílán formou elektronické zprávy odesílateli a celnímu úřadu příjemce zboží. Pro celní kontrolu vytiskne se stejnopis potvrzeného elektronického průvodního dokladu a ten je předán dopravci k doručení příjemci. Celní zpráva monitoruje pohyb zboží v reálném čase po dobu přepravy. Jestliže žalobce zajišťoval dopravu zboží, musel elektronickými průvodními doklady disponovat a z těch mu muselo být zřejmé, že obchodní společnost se liší od žalobcova přímého dodavatele. Pokud by docházelo ke změně vlastnického práva v průběhu dopravy, musel by o tom žalobce jako dopravce vědět. Elektronický průvodní doklad musí být po celou dobu přepravy u zásilky k dispozici a k základním náležitostem patří údaje o příjemci a místu dodání. Z výpovědi komanditisty žalobce plyne, že ten věděl, že pohonné hmoty měl jako detentor ve své moci od jejich stočení až do převodu vlastnického práva pro sebe od přímého dodavatele. Kterýkoli ze subjektů v tomto mezidobí mohl uplatňovat výkon svého vlastnického práva vůči žalobci, proto ten musel naprosto přesně vědět, kdo a v jakém okamžiku byl skutečným vlastníkem zboží. Nad počtem osob zapojených v jednotlivých obchodech se žalobce nepozastavil a žádnou ze společností namátkově neproověřil. Jinak by zjistil skutečnosti, které v něm mohly vyvolávat pochybnosti o důvěryhodnosti těchto subjektů. Žalobce jako obchodník s pohonnými hmotami měl informace o ceně zboží na trhu, přesto zboží nakupoval za ceny nižší, než bylo v místě a v čase obvyklé, ač z přepravních dokladů musel vědět, že zapojením dalších společností do řetězové dodávky by mělo dojít spíše ke zvýšení než snížení ceny. Tím upřednostnil zájem o co nejnižší cenu nad obezřetným chováním, kterým by zabránil své účasti na daňovém podvodu. Muselo být rovněž zřejmé, že v době přepravy řidiči komunikovali nikoli s příjemcem zboží ze zahraniční rafinérie, ale s dodavateli žalobce. Celá obchodní transakce obvykle proběhla během jednoho dne počínaje předáním nakládacích kódů, vlastní nakládkou zboží, opakovanou změnu vlastnického práva až po vykládku zboží, vystavení daňových dokladů a provedení úhrad. Takto by transakce nemohly probíhat, aniž by si žalobce nebyl vědom toho, že operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. S přímými dodavateli měl žalobce nadstandardní vztahy, o čemž svědčí okolnost, že je nechal částečně úkolovat své zaměstnance. Řidiči pak měli pokyn, aby se takovým úkolováním řídili. Exekuce

přepravovaných pohonných hmot v konkrétních případech, měla u žalobce vzbudit pochybnost o tom, není-li účastníkem podvodu na dani. Z přepravních dokladů také musel žalobce vědět, že pohonné hmoty budou vyloženy v sídle a skladu žalobce. Dále byly prověřovány personální vazby mezi žalobcem a jeho obchodními partnery poukazuje se na to, že žalobce byl jediným společníkem společnosti NIK oil, která byla též jeho přímým dodavatelem. Tehdy působil současně jako kupující i prodávající. Tato společnost pak nakupovala zboží od M. M.. Objem realizovaných obchodů s jednotlivými dodavateli neodpovídal jejich majetkovým poměrům. Kupní smlouvy byly uzavírány ústně. V souvislosti s dopravou nelze vystavit daňový doklad, ale přichází v úvahu vydání dokladu o dopravě, proto se uzavírá, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl či přinejmenším vědět mohl a měl, že účastní se podvodného jednání.

53. Ve vztahu k přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce je poukazováno na to, že ten obchoduje s pohonnými hmotami dlouhodobě a má rozsáhlé zkušenosti. To může být důvodem k tomu, aby na něj byly kladeny vyšší nároky ohledně obezřetnosti při podnikání a vyvolat jeho pochybnosti o standardnosti jím prováděných obchodů. Kdyby prověřoval společnosti uvedené na přepravních dokumentech, které měl k dispozici, zjistil by, že společnosti své povinnosti neplní a mohl zjistit informace vzbuzující pochybnosti o jejich důvěryhodnosti a spolehlivosti. Žalobce jako příjemce zásilky věděl, že v přepravních dokumentech jsou uvedeny společnosti odlišné od bezprostředního dodavatele a měl se takovou situací zabývat podrobněji. Žalobce z pozice dopravce uzavíral smlouvy o přepravě a musel mít povědomí o údajích z nákladních listů před zahájením dopravy. Poukazuje se například na situaci, kdy v přepravním listu bylo jako místo vykládky uvedeno Horní Vltavice CZ. Pořizovatelem měla být další společnost odlišná od žalobcova dodavatele, který zboží žalobci následně fakturoval. Jestliže žalobci bylo známo, že zboží objednal od konkrétní společnosti, zboží si vyzvedl v rafinérii vlastním vozidlem, to řídil jeho zaměstnanec a místo vykládky mělo být v Horní Vltavici, pak by se měl zabývat důvodem zapojení dalšího subjektu do obchodu.
54. Návrhu na doplnění řízení výsledkem jednání obchodních partnerů žalobce žalovaný nevyhověl se zřetelem k výsledkům místního šetření, přičemž svědkové již vyslechnutí spolupráci mezi žalobcem a jimi popsali. Obchodní vazby mezi přímými dodavateli a žalobcem jsou proto objasněny. Na výslech všech statutárních zástupců 96 obchodních společností zapojených v řetězcích, žalovaný nevešel, protože není jeho povinností prokázat, jakým způsobem konkrétně, který z dodavatelů v řetězcích podvod na dani spáchal. Musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech takový podvod spočíval. Byly zjištěny typické znaky řetězových podvodů, a proto je provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů všech článků popsaných v řetězci nadbytečné. Takový důkaz není ani objektivně možný, protože většina obchodních společností zanikla výmazem z obchodního rejstříku, či byla zrušena v likvidaci nebo byly převedeny na cizí státní příslušníky, kteří jsou nekontaktní. Provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců nemá souvislost s předmětem řízení. Tyto subjekty stojí mimo řetězovou dodávku. K argumentaci výsledky šetření policie a krajského státního zastupitelství se poukazuje na to, že k účasti plátce na daňovém podvodu se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačuje jednání nedbalostní. V dané věci byly zjištěny skutečnosti svědčící přinejmenším o nevědomé nedbalosti žalobce. Důkazní návrh ve formě znaleckého posudku za účelem zmapování řetězce firem zapojených do obchodních transakcí byl hodnocen jako nadbytečný, protože tyto řetězce zmapovaly finanční orgány a policie.

Důkaz o cenách pohonných hmot není způsobilý vyvrátit skutečnost, že u obchodních transakcí zasažených podvodem na dani žalobce nakupoval pohonné hmoty za ceny nižší než v daném místě a čase obvyklé.

55. K odvolacím námitkám procesní povahy vztahujícím se k doplnění řízení se uvádí, že povinností žalovaného není zaslat odvolateli zjištěné důkazy. Povinností žalovaného bylo žalobci umožnit, aby se ve lhůtě k těmto důkazům vyjádřil a navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Při nahlížení do spisu byla pořízena fotokopie 213 listů odvolacího spisu pro žalobce. Již prvostupňový správce daně se zabýval možností podvodu na dani v této věci, a proto změny právního názoru v rámci doplnění odvolacího řízení nepředstavovalo překvapivou informaci. Žalovaný odpověděl na otázky č. 1, 2 a 20 vznesené při nahlížení do spisu, ostatní otázky byly posouzeny jako odvolací důvody v rámci reakce na seznámení, které budou vypořádány v rozhodnutí. Právo žalobce na spravedlivý proces porušeno nebylo tím, že doplnění dokazování prováděly stejné úřední osoby prvostupňového správce daně. Pro věc je podstatné, že úřední osoba se nepodílí na hodnocení důkazů ani na rozhodování. Stanovení patnácti denní lhůty pro vyjádření k seznámení je maximální možnou délkou lhůty, která je lhůtou prekluzivní, proto ji nelze prodloužit. Nepřiznání nároku na daňový odpočet nemá přednost před institutem ručení za daň, takový postup by znamenal narušení principu neutrality daně.
56. Žalobce soudu předložil k žalobnímu bodu vztahujícímu se k cenám zboží faktury vystavené společností Total a Bruto a dále fakturu o ceně dopravy pro společnost Total. Dále doložil oznámení o přechodu pohledávek společnosti Total, blog vztahující se k daňovým podvodům, přehled o transakcích žalobce. Dále byly doloženy dva znalecké posudky, a to posudek k obvyklým cenám a k obchodnímu modelu o zapojení subjektů v řetězci při obchodování pohonnými hmotami dovezenými z jiných členských států.
57. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.r.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
58. Žalobní bod o tom, že lhůta pro stanovení daně uplynula, v důsledku čehož je daň prekludována, nemá opodstatnění.
59. Žalobce marné uplynutí lhůty dovozuje ze skutečnosti, že zrušením rozhodnutí o odvolání nedošlo k prodloužení lhůty. Tento právní názor žalobce není správný.
60. Lhůta pro stanovení daně je upravena § 148 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo mimo jiné k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu).
61. Právě takto prodloužená lhůta byla v projednávané věci dodržena.
62. Žalobce sám správně označil den, na který by připadl konec lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 zákona a vypočetl období, po které prekluzivní lhůta neběžela pro řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem. Konec prekluzivní lhůty pro připadl na 6. 8. 2017. Posledních 12 měsíců před tímto datem začalo běžet dne 7. 8. 2016 a bylo ukončeno právě dnem 6. 8. 2017. V této dvanáctiměsíční lhůtě byl vydán dne 22. 12. 2016 rozsudek Nejvyššího správního soudu, jímž bylo původní rozhodnutí o odvolání zrušeno a věc vrácena žalovanému k novému projednání. Rozsudek byl žalobci oznámen jeho doručením v téže lhůtě. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je podřaditelné rozhodnutím ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona a jeho vydání mělo za následek prodloužení lhůty pro

stanovení daně o jeden rok, tj. do 6. 8. 2018. Jestliže napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 7. 2018 a žalobci oznámeno dne 18. 7. 2018, pak rozhodnutí o dodatečném doměření daní za jednotlivá zdaňovací období nabylo právní moci ve lhůtě jednoho roku, o který byla původní lhůta pro stanovení daně prodloužena. Je-li rozsudek Nejvyššího správního soudu, jímž původní rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno, rozhodnutím ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) zákona, pak tento rozsudek, jímž bylo odstraněno původní vadné rozhodnutí nelze nahlížet jako rozhodnutí ryze formální, jestliže ke zrušení rozhodnutí žalovaného došlo pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a nesprávný právní názor finančních orgánů.

63. K prodloužení lhůty nedošlo nezákonným rozhodnutím žalovaného, jak je argumentováno v žalobě, ale právě rozsudkem Nejvyššího správního soudu, který vadné rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Je-li lhůta pro stanovení daně omezena ustanovením § 148 odst. 5 zákona deseti lety od počátku lhůty činící podle § 148 odst. 1 třemi roky, pak o bezlhůtí, jak uvádí se na straně 7 žaloby, se jednat nemůže. Případný zásah do právní sféry žalobce je proto časově limitován.
64. Výkladem běhu prekluzivní lhůty, vyjádřeném Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 239/2017 se nadepsaný soud jednak řídí a jednak jej považuje za zcela správný a zákonu odpovídající. Zrušením vadného rozhodnutí nastala situace, že řízení není pravomocně ukončeno, protože zrušené rozhodnutí neexistuje. U neexistujícího rozhodnutí nelze proto argumentovat jeho správností. Odstraněním vadného rozhodnutí žalovaného nebyl ani nastolen stav, kdy žalobce by mohl předpokládat, že daň doměřena nebude. Proto lze jen obtížně argumentovat principem právní jistoty. Lhůta pro doměření daně, byla v souzené věci dodržena, a proto vydané rozhodnutí neodporuje nálezu Ústavního soudu citovaného v žalobě a nepřičí se ani dalšímu rozsudku Nejvyššího správního soudu, který je rovněž citován, protože daň v souzené věci nebyla vyměřena pravomocně, jestliže rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno a věc vrácena k novému projednání. Smyslem prodloužení lhůty pro stanovení daně při zrušení původního rozhodnutí je náprava vytykánych vad a to právě se v dané věci stalo.
65. Pro důvody uvedené v žalobě nebylo porušeno právo žalobce na spravedlivý proces.
66. Žalobce porušení tohoto práva spatřuje v tom, že mu nebyla prodloužena lhůta k vyjádření a uplatnění důkazních návrhů v souvislosti se seznámením se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru žalovaného. Postup odvolacího orgánu, doplňuje-li se odvolací řízení, normuje ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu tak, že povinností žalovaného je před vydáním rozhodnutí seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Lhůta, podle tohoto předpisu, pak nesmí být delší 15 dnů (§ 115 odst. 3).
67. Z tohoto předpisu je zřejmé, že povinností žalovaného bylo seznámit žalobce se zjištěnými skutečnostmi a ve stanovené lhůtě mu dát prostor pro uplatnění návrhů na doplnění dokazování. Tento předpis neukládá žalovanému povinnost zaslat daňovému subjektu shromážděné důkazy. Jestliže taková povinnost odvolacímu orgánu uložená není, nezasláním opatřených důkazních prostředků současně se seznámením nebylo zasaženo do žalobcových práv. Na tom nemění nic okolnost, že seznámení se svou opravou je rozsáhlé a rozsáhlá je též tabulka zahrnující zdanitelná plnění, u nichž nebyl nárok na daňový odpočet uznán. Tato tabulka byla žalobci poskytnuta.

68. Ustanovení § 115 odst. 2 ukládá žalovanému seznámit žalobce před vydáním rozhodnutí se skutečnostmi vyplývajícími z doplnění dokazování a změnou právního názoru. Neukládá se, aby žalovaný tento dokument se žalobcem projednal. Není tu analogická situace jako u projednání kontrolní zprávy, a proto neprojednání seznámení ve smyslu § 115 odst. 2 neznamena porušení procesního předpisu a nezákonnost vydaného rozhodnutí. Žalobce má právo se k uvedenému dokumentu ve stanovené lhůtě vyjádřit, což také učinil.
69. Nahlížení do spisu ze dne 14. 6. 2018 analogií projednání kontrolní zprávy není. Při nahlížení do spisu byly žalobci vydány jím požadované listiny, přičemž na 3 z uplatněných 22 dotazů žalobce bylo reagováno písemně, ostatní byly vypořádány v rámci odvolacích námitek uplatněných proti prvostupňovému rozhodnutí. O tomto způsobu vyřízení dotazů žalobcem vznesených při nahlížení do spisu, byl žalobce obeznámen. V souvislosti s nahlížením do spisu nebyl proto žalobce nikterak zkrácen na svých procesních právech.
70. V pasáži žaloby o neprodloužení lhůty pro vyjádření k seznámení a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků se uvádí obsah pokynu pro správce daně, v jakém ohledu je zapotřebí řízení doplnit. Vedle tohoto doplnění řízení správcem daně byly k dispozici zjištění policie. Nelze souhlasit se žalobním tvrzením o tom, že právě podklady policie představovaly hlavní podklad pro rozhodování žalovaného. Rozsah podkladů, které byly shromažďovány správcem daně a policií však nemůže nic změnit na tom, že ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu přikazuje, že lhůta pro vyjádření a navržení dokazování nesmí být delší 15 dnů. Současně soud poukazuje na další předpis obsažený v § 115 odst. 4 zákona, podle kterého k návrhům uplatněným po uvedené lhůtě přihlížet nelze. Uvedená lhůta se vztahuje na všechny daňové subjekty, o jejichž odvolání je rozhodováno a tuto lhůtu je nezbytné vztáhnout též na žalobce. Ostatně žalobce sám v uvedené lhůtě podal kvalifikované vyjádření prostřednictvím svého zástupce, daňového poradce. V tomto vyjádření se k věci obsáhle a zcela konkrétně vyjádřil, když bylo reagováno na skutková i právní zjištění žalovaného, což samo o sobě již svědčí o tom, že žalobce měl pro své vyjádření dostatečný prostor. Právě obsah tohoto vyjádření pak nasvědčuje tomu, že žalobce předané písemnosti prostudoval.
71. Nesmí-li být lhůta pro vyjádření delší než 15 dnů, pak soud považuje za zákonu odpovídající rozhodnutí o žádosti o prodloužení této lhůty, jestliže řízení o takové žádosti bylo zastaveno a toto rozhodnutí následně potvrzeno v odvolacím řízení při současném odmítnutí odvolání. Je-li poukazováno na obecné ustanovení o prodloužení lhůty ve smyslu § 36 zákona, pak poukazuje se na to, že lhůtu lze prodloužit pouze pro závažný důvod. Pro projednávanou věc má význam dále ustanovení § 36 odst. 5, v jehož souvislosti je zapotřebí vyložit právě ustanovení § 115 odst. 3 zákona. Předpokládá-li ustanovení § 115 odst. 3 nemožnost stanovit lhůtu delší 15 dnů, pak to znamená, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva vyjádření podat, a proto jedná se o lhůtu, kterou prodloužit nelze. Právě ustanovení § 115 odst. 3 a § 36 odst. 5 zákona bránilo možnosti lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 zákona prodloužit.
72. Pro souzenou věc je však podstatné, že žalobce své právo podat vyjádření a navrhnout doplnění dokazování využil a jak již soud uvedl, učinil tak se znalostí obsahu vyjádření a dokumentů, které si vyžádal při nahlížení do spisu. Již z toho důvodu nebyl žalobce na svých procesních právech zkrácen. Právě tato skutečnost je při hodnocení důsledků případného porušení procesních práv zásadní, protože případná procesní vada nemá na zákonnost rozhodnutí vliv.

73. Doplnění dokazování o znalecké posudky označené v odstavci 83 žaloby nahlíží soud jako nadbytečné, jestliže skutkový stav nahlíží jako spolehlivě zjištěný. Oba znalecké posudky má soud pro své rozhodování k dispozici a bude se jimi zabývat v souvislosti s žalobními výhradami ke kupním cenám pohonných hmot a k obchodnímu modelu. Poznává se, že znalecké posudky se provádějí za účelem prokázání otázek skutkových odborné povahy. Úkolem znalce není řešit otázky právní, což v podstatě děje se u posudku vztahujícímu se k obchodním transakcím v řetězci zapojených subjektů. Jestliže znaleckými posudky nebyly prokazovány skutkové otázky odborné povahy, pak nemožnost znalecké posudky předložit, nezakládá v žalobě tvrzenou procesní vadu.
74. Doplnění dokazování nebylo provedeno podjatými úředními osobami.
75. Vyloučení úřední osoby upravuje § 77 daňového řádu, přičemž v prvním odstavci tohoto předpisu se uvádí, za jakých okolností je úřední osoba z řízení či jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost. Žalobce se důvodů pro vyloučení úředních osob, které rozhodovaly v prvním stupni, dovolává se zřetelem k tomu, že tyto osoby se na téže věci podílely při rozhodování v prvním stupni ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) zákona. Žalobcem uváděné úřední osoby sice prováděly daňovou kontrolu, to je však samo o sobě nevylučuje z možnosti doplnit podklady pro odvolací řízení podle pokynů odvolacího orgánu. Po tomto doplnění dokazování se na dalším řízení vedeném žalovaným nikterak nepodílely. Doplnění podkladů se dělo především prostřednictvím dožádaných správců daně a opatřováním důkazních prostředků u policie a byly zjišťovány shodné informace, jaké byly opatřovány u těch subjektů, jejichž činností se správce daně zabýval v průběhu daňové kontroly. Důkazy, opatřené pro odvolací řízení úředními osobami správce daně, pak byly v rámci hodnocení důkazů zhodnoceny právě žalovaným, který také následně rozhodl. Úřední osoby doplňující odvolací důkazní řízení proto neměly žádný vztah k žalobcově věci ve smyslu § 77 odst. 1 písm. b) zákona.
76. Na tom nic nemění ani okolnost, že úřední osoby provádějící kontrolu, sepsaly trestní oznámení, je-li ve smyslu § 8 trestního řádu povinností finančního orgánu splnit svou oznamovací povinnost pro podezření ze spáchání trestného činu. Nejedná se proto ani o podjatost ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) zákona.
77. Správci daně bylo žalovaným uloženo prověřit subjekty zapojené v řetězci do prověřovaných transakcí, což dělo se právě na základě pokynu žalovaného a nikoli proto, že úřední osoby byly vůči žalobci podjaté. Dožádání bylo pak provedeno ohledně těch subjektů, které byly identifikovány jako společnosti účastníci se obchodních transakcí v řetězci, kdy pohonné hmoty postupně přecházely z jednoho subjektu na další, přičemž posledním byl žalobcův dodavatel. Poznává se, že mezi těmito společnostmi byla též společnost NIK oil, ve které je jediným společníkem komandita žalobce. Jestliže u některých ze společností nebylo možno obchodní transakce prověřit, dělo se tak například proto, že společnosti byly zrušeny či byly v likvidaci, nebo převedeny, přičemž zástupce těchto společností byl nekontaktní. To se ostatně v napadeném rozhodnutí uvádí například na straně 78 napadeného rozhodnutí. Důvodem neprovedení dožádání proto byly prve uvedené okolnosti a nemohla jimi být obava úředních osob, že provedená dožádání tvrzení úředních osob vyvrátí.
78. Soud žalobcem popisované procesní vady neshledal.
79. Žalobní bod o neunesení důkazního břemene žalovaného o zapojení žalobce do daňového podvodu není důvodný. Povinnost prokázat, že zdanitelné plnění je součástí daňového

podvodu a žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že podvodu se účastní, je na správci daně.

80. V zájmu zjištění existence daňového podvodu se žalovaný zabýval, zda v obchodním řetězci chybí daň. Podle jednotlivých faktur uvedl subjekty zapojené do obchodních transakcí v řetězci, ty popsal na straně 34 – 38 napadeného rozhodnutí a na následujících stranách až do strany 61 uvedl svá zjištění k jednotlivým společnostem a v každé jednotlivé věci uzavřel, zda daň chybí. To vztahuje se i na společnosti vypočtené na straně 16 žaloby. Okolnost, že daň, stanovená těmito společnostem, nebyla jimi zaplacená, ještě neznamená, že podmínka o existenci neexistující daně není splněna. Žalobce odpovídá za takto neuhrazenou daň nejen pro prostou okolnost, že tato daň chybí, ale pro splnění dalších podmínek pro neuznání nároku na daňový odpočet tak, jak se těmito podmínkami bude soud zabývat v příslušné pasáži rozsudku v reakci na žalobcovy žalobní body. Požadavek žalobce na podrobnější dokazování vůči vypočteným subjektům bránila okolnost, že tyto subjekty byly zrušeny či v likvidaci, nebo nekontaktní, přičemž žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, že právě takové společnosti byly vytvořeny ve stejném období s obdobnými sídly a dělo se tak s úmyslem obejít své daňové povinnosti.
81. Žalobcem jako dopravcem dovážené pohonné hmoty měly zpravidla místo určení v Horní Vltavici, v sídle žalobce. Většinou během jediného dne této přepravy došlo k několikerému přeprodání tohoto zboží, posledním v řetězci byl pak žalobcův dodavatel. Se zřetelem k charakteristice subjektů zapojených v řetězci je zjevné, že k několikerému prodeji zboží v průběhu jediného dne nesledovaly tyto subjekty využít nakoupené pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost. K těmto transakcím docházelo v zájmu vyhnout se daňové povinnosti a není rozhodné, zda takovou daňovou povinnost přiznali či jim daňová povinnost byla stanovena. Pro souzenou věc je podstatné, že v případech, kdy v řetězci společností chybějící daň zjištěna nebyla, nebyla úhrada této daně žalobci předepsána. Takto nebyla daň žalobci předepsána u dodávek žalobcem přijatých od společnosti Total a dále v některých případech dodávek, kdy dodavatelem žalobce byly společnosti Bruto a Eryx. Protože v řízení byly prokázány další podmínky pro neuznání nároku na daňový odpočet ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie tak, jak se těmito podmínkami bude soud zabývat v návaznosti na jednotlivé žalobní body, není odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu uvedený na straně 17 žaloby příležitý.
82. V souzené věci není vycházeno pouze z toho, že daň byla nezaplacená, nebo je daňový subjekt nekontaktní. Žalovaný se v každém jednotlivém případě zabýval počínáním missingtradera a dalších subjektů zapojených v řetězci a zkoumal nejen skutečnost, zda daň chybí, ale též další požadavky v zájmu zjištění, zda jedná se o daňový podvod a je-li tohoto podvodu při splnění judikaturou předpokládaných podmínek účasten též žalobce.
83. Soud proto shrnuje, že žalovaný prokázal, ve kterých obchodních transakcích, v nichž byl žalobce účasten, daň chybí a v případech kdy chybějící daň zjištěna nebyla, nebyl nárok žalobce na daňový odpočet odmítnut.
84. Z doplněného dokazování vyplývají objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že přijatými plněními se účastní daňových podvodů. Okolnosti objektivní povahy rozebrané na straně 68 a násl. napadeného rozhodnutí vědomost žalobkyně o zapojení do daňového podvodu spolehlivě prokazují.

85. Soud nepovažuje obchodní model, do kterého byl žalobce zapojen, za standardní. Pohonné hmoty nakoupené v zahraniční rafinerii, dopravované do České republiky, s místem dodání v sídle žalobce, několikrát, zpravidla během jediného dne, změnilo vlastnictví mezi subjekty oprávněného příjemce a žalobcova dodavatele. Je zcela zjevné, že společnosti stojící mezi těmito subjekty nevyužily pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost. Obchodní model, zahrnující oprávněného příjemce společnosti postupně zařazené do řetězce obchodních transakcí, které měly zboží vlastnit po zlomek dne, dodavatele žalobce a žalobce samého, byl zcela správně žalovaným hodnocen jako nestandardní. Tvrzení žalobce o tom, že jiným způsobem než řetězením transakcí nebylo možno s pohonnými hmotami obchodovat, vyvrací způsob pořizování pohonných hmot žalobcem od společnosti Total a Čepro. Při těchto transakcích žalobce nabýval zboží přímo od uvedených společností, přičemž pohonné hmoty byly rovněž pořizovány v zahraničních rafineriích a žádného přeprodávání tohoto zboží v průběhu jednoho dne mezi několika společnostmi nebylo zapotřebí. Hodnocení obchodního modelu žalovaným je proto správné a toto hodnocení nevyvrací znalecký posudek, který byl žalobcem předložen. Žalovaný hodnotil opatřené důkazy, ze kterých dovodil, že vytvoření řetězce obchodních společností, mezi kterými transakce probíhaly, je nestandardní. Hodnocení důkazů je zcela na žalovaném, což ten také učinil. Přitom nejde o žádnou odbornou otázku skutkové povahy, pro kterou by bylo zapotřebí znaleckého dokazování. Hodnocení důkazů je logické a má oporu ve výsledcích dokazování, a proto jej žalobcem předložený znalecký posudek nevyvrací. Poznává se, že hodnocení způsobu obchodování je věcí žalovaného, a proto ten nemusel vyčkávat do doby předložení žalobcem oznámeného prve uvedeného znaleckého posudku.
86. Rovněž úsudek žalovaného o tom, že kupní cena byla dodavateli žalobce stanovena nestandardně, je rovněž správný a má oporu ve spise. Nejedná se o to, že žalovaný by zůstal při úsudku o výši ceny v obecné rovině, jestliže srovnával ceny společností Total a Čepro s cenami, za které pohonné hmoty prodávali žalobci další společnosti vyjmenované v citaci na straně 19 žaloby. Žalovaný měl k dispozici faktury, ze kterých je cena nakoupených pohonných hmot zřejmá. Přitom tyto ceny byly nejvyšší právě u společností Total a Čepro, kdy do obchodních transakcí nebyly zapojeny další společnosti, tak jako tomu bylo u zbývajících dodavatelů. Přitom tito žalobcovi dodavatelé byli několikátým subjektem v řadě obchodníků, kdy u běžného obchodníka je předpoklad, že ten při svém podnikání míní docílit zisku a s takovým ziskem prodává zboží dalšímu subjektu. V důsledku řetězení obchodních transakcí by to pak znamenalo, že výsledná cena, za kterou zboží nakoupí žalobcův dodavatel, musí nutně být vyšší. V projednávané věci tomu tak však není, jestliže zboží bylo nakupováno za částky nižší, než tomu bylo u společností Total a Čepro, jejichž obchodování se obešlo bez mezičlánků a nebyla zjištěna chybějící daň. Jestliže má žalobce ve svém účetnictví zahrnuty tyto dva druhy faktur, na jedné straně faktury od společnosti Total a Čepro, jimž hradil vyšší kupní cenu, než tomu bylo u druhé skupiny dodavatelů, pak si mohl nestandardnosti kupní ceny být vědom.
87. Na výši kupní ceny neměly vliv okolnosti uvedené žalobcem v odstavci 126 na straně 19 žaloby, jestliže ve shodných kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla cena pohonných hmot nakoupených v transakcích, kde nebyla zjištěna chybějící daň, vyšší, než tomu bylo u cen dalších žalobcových dodavatelů, kde chybějící daň byla identifikována. Žalobcem předložený znalecký posudek o ceně pohonných hmot závěry žalovaného o kupních cenách nevyvrací.

88. Ze spisové dokumentace i faktury předložené žalobcem pro společnost Total, jímž fakturuje se cena dopravy, úsudek žalovaného o kupní ceně pohonných hmot nižší, než běžné nevyvrací. Činila-li hodnota dopravy za jeden litr přepravovaných pohonných hmot 0,15 Kč, tak tato cena nepředstavuje plný rozdíl mezi cenou fakturovanou žalobci společností Total a dalšími dodavateli žalobce. K příkladu o výši ceny uvedené na straně 20 žaloby je zapotřebí uvést, že výsledná cena účtovaná žalobci společností Bruto nedosáhla ceny, kterou účtovala společnost Total, kdy zcela prokazatelně k zaplacení daně došlo. Nestandardnost kupní ceny je zjevná nikoli z postupného navyšování ceny v uvedeném příkladu, ale z porovnání s kupní cenou v případech, kdy daň byla zaplacená. Argument žalobce, že ten v jednom případě nakoupil motorovou naftu od společnosti Čepro za cenu nižší, než jakou účtovala společnost Total, avšak o 85 haléřů vyšší, než se uvádí cena společnosti Bruto v uvedeném příkladu, neznamená, že cena účtovaná žalobci druhou skupinou dodavatelů byla cenou běžnou. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že výši kupní ceny ovlivnila okolnost, že nebyla uhrazena daň při pořízení pohonných hmot z jiného členského státu. Tato daň u konkrétních žalobcových dodavatelů v řetězci uhrazena nebyla, tak jako tomu naopak bylo u nákupů žalobce od společnosti Total. Jsou-li tu rozdíly v ceně mezi zbožím dodaným společností Total a ostatními žalobcovými dodavateli, pak nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že cena pohonných hmot hrazená této skupině dodavatelů byla cenou v místě a čase obvyklou. Poznává se, že cena společnosti Čepro byla při porovnání ceny zboží společnosti Total nižší, vzdor přimíchávání bioložky do pohonných hmot. Žalovaný porovnával ceny pohonných hmot podle faktur uhrazených žalobcem v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a na základě těchto zjištění učinil úsudek o tom, že cena žalobcových dodavatelů, vyjma společností Total a Čepro se lišila od cen běžných.
89. Výše kupní ceny představuje jedno z kritérií, na základě kterého žalovaný učinil úsudek o možném povědomí žalobce o jeho účastenství na daňovém podvodu. Pro úsudek o kupní ceně byly zcela postačující daňové doklady, které měl žalovaný k dispozici. Nebylo již zapotřebí zjišťovat výši kupních cen účtovaných v řetězci, ve kterém zboží nabyt žalobcův dodavatel. Kromě toho takové zjištění u většiny společností zapojených v řetězci není pro jejich zrušení či neexistenci nebo převod společnosti možný. Nezbyvá než zopakovat, že úsudek o kupní ceně je výsledkem hodnocení důkazů, které byly v průběhu řízení opatřeny a tyto důkazy byly zcela logicky zhodnoceny. Proto na tomto závěru opět nemůže nic změnit žalobcem předložený znalecký posudek.
90. Žalobcem citované rozhodnutí Městského soudu v Praze na straně 22 žaloby nedokládá obvyklost tvorby kupní ceny účtovanou žalobci a obvyklou obchodní praktiku. V citované pasáži se vysvětluje, že nakládat s vybraným výrobkem lze až po jeho propuštění do volného oběhu, protože je tu regulace nakládání se zbožím v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Proto nelze takové zboží předat jiné osobě než oprávněnému příjemci uvedenému v průvodních dokladech k převáženému zboží. Cena zboží pak v odkazované věci nezahrnovala náklady na přepravu zboží. Poznává se, že kromě společnosti Total nebyl v žádné obchodní transakci oprávněným příjemcem zboží žalobcův dodavatel.
91. Žalovaný se jako jedním z objektivních hledisek svědčících o povědomosti žalobce o tom, že dané obchodní transakce jsou dotčeny podvodem na dani, zabýval splatností faktur od různých dodavatelů pro žalobce. V žalobě se argumentuje tím, že okamžitou úhradu faktury nepožadovala společnost Total, protože ta byla též pojištěna. Skutečnost, že takové

pojištění existovalo, žalobce pojistnou smlouvou společnosti Total doložil. Žalovaný však při svém úsudku o nestandardnosti termínu splatnosti faktur nevycházel výlučně z toho, jak ve svých fakturách stanovila jejich splatnost společnost Total, ale též z faktur pro žalobce vystavených společností Čepro. Obě tyto společnosti stanovily splatnost faktur ve lhůtě dvou týdnů, jak je tomu obvykle u fakturace zboží či služeb. Ona druhá skupina dodavatelů žalobce však požadovala úhradu faktury tentýž den, případně žalobce platil za objednané zboží zálohově. Stejný den požadovaly uhradit faktury společnosti zapojené v řetězci, které předcházely transakci uskutečněné mezi žalobcovými dodavateli a žalobci. Totožnost data vydání a splatnosti faktury proto není dána jenom tím, že společnost Total byla pro případ neuhrazení faktury pojištěna, ale měla souvislost právě s účelově vytvořeným řetězcem, kdy faktury za zboží i jeho úhrada se uskutečňovaly během jediného dne.

92. Rovněž argumentace o povaze pohonných hmot, kdy jejich množství dílem závisí na klimatických podmínkách, není způsobilé zvrátit zjištění žalovaného o předávání podkladů pro fakturaci. Úsudek vyjádřený žalovaným na straně 67 napadeného rozhodnutí zcela odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Z toho co uvedli řidiči, jednatelé dodavatelů a ostatně i komanditista žalobce byli předem řidiči žalobce informováni zprávou sms o množství zboží, které dodavatel žalobci fakturoval, ovšem tento dodavatel informoval o množství tohoto zboží dodavatele zapojené v řetězci. Faktury pak byly vystavovány právě na množství takto načerpaných pohonných hmot v zahraniční rafinérii. Úsudek žalovaného o tom, že jedinou činností, které společnosti zařazené v řetězci vykonávaly, byla činnost spočívající ve vystavení daňového dokladu, má oporu ve spisové dokumentaci, protože bylo zjištěno, že tyto společnosti nakoupené zboží pro svou ekonomickou činnost nevyužily. Protože jednalo se o účelově vytvořený řetězec, ve kterém obchodní transakce probíhaly, lišilo se předávání informací o rozsahu dodávky od postupu v běžných obchodních vztazích. Soud nesdílí názor žalobce, že žalovaný neunesl důkazní břemeno o tom, že žalobce se do daňového podvodu zapojil. To je zřejmé z odůvodnění vědomostního testu o objektivních okolnostech, ze kterých bylo seznatelné, že žalobce věděl nebo vědět měl či mohl o tom, že účastní se obchodních transakcí dotčených podvodem na dani z přidané hodnoty. Tyto zcela konkrétní objektivní okolnosti jsou vyjádřeny na straně 68 a následující napadeného rozhodnutí. Jestliže žalobce působil jako dopravce zboží ze zahraniční rafinérie, pak měl k dispozici mezinárodní nákladní listy CMR, ze kterých měl povědomost o tom, že ten, kdo zboží první nakupoval, byl odlišný od žalobcových přímých dodavatelů. Pro posouzení vědomosti žalobce o možném zapojení do daňového podvodu svědčí dále dokumentace o dopravě vybraných výrobků podléhajících podmíněnému osvobození od spotřební daně. Pro ten účel jsou vystavovány doklady, které jsou dopravci předávány k doručení příjemci zboží, protože toto zboží mezi celním úřadem odesláním a celním úřadem oprávněného příjemce podléhá kontrole. I tyto doklady měl žalobce k dispozici a tyto doklady představují další důkaz prokazující vědomost žalobce o tom, že jako příjemce zboží je označena jiná společnost než žalobcův dodavatel. Jakékoliv změny ve vlastnictví přepravovaného zboží by v průvodním dokladu musely být vyznačeny. Již z dokladů o přepravě vybraných výrobků musel žalobce vědět, že v každém jednotlivém případě, kdy žalobcův nárok na daňový odpočet byl odmítnut, se na dané obchodní transakci účastnila zpravidla v průběhu jednoho dne celá řada dalších společností. O tom, že tomu tak je, svědčí skutečnost, že komanditista žalobce je současně jediným společníkem společnosti NIK oil, která se též účastnila řetězové transakce například při pořizování pohonných hmot žalobcem od M. M. Při běžném způsobu

obchodování by nebylo zapotřebí dalšího dodavatele, jestliže žalobce mohl dané zboží pořídit od společnosti, kterou vlastní její komanditista.

93. Žalovaný na podkladě spisové dokumentace zhodnotil účel vytvořených řetězců společností a v prve uvedené pasáži odůvodnění svého rozhodnutí podrobně popsal, v čem spočívá povědomí žalobce o tom, že danými transakcemi byl účasten na daňovém podvodu.
94. Při projednání odvolání byly k dispozici nejen podklady opatřené od policie, ale též informace opatřené správcem daně v rámci dožádání u místně příslušných správců daně subjektů zapojených v řetězových obchodech. Takto získané důkazní prostředky jsou zcela postačující pro vydání spolehlivého rozhodnutí o tom, vznikl-li žalobci nárok na daňový odpočet.
95. Žalobce vytýká žalovanému neprovedení jím navržených důkazů, přičemž tyto důkazy nikterak nekonkretizuje, v obecné rovině poukazuje na to, že po žalovaném požadoval řízení doplnit v zájmu skutkové souvislosti s příčinnou souvislostí mezi neodvedením daně a nárokovaným odpočtem. Právě v zájmu takto žalobcem požadovaném skutkovém podkladu bylo odvolací řízení doplněno a žalovaný se jednotlivými kritérii pro zhodnocení požadovaného nároku na daňový odpočet zabýval. Rovněž obsáhle na straně 77 a násl. rozhodnutí odůvodnil, co jej vedlo k odmítnutí návrhu na doplnění dokazování. V odvolacím řízení byl opatřen dostatek podkladů umožňujících učinit správné skutkové zjištění o tom, v čem daňový podvod spočíval, chybějící daň byla identifikována, jak již soud prve uvedl, z opatřených důkazů bylo možno učinit úsudek o povědomosti žalobce o své účasti na daňovém podvodu, skutkový stav byl proto zjištěn dostatečně a spolehlivě. Názor žalovaného, že řízení nebylo zapotřebí doplňovat je proto zákonu odpovídající. Pro posouzení věci je rozhodné, že chybějící daň v každém jednotlivém řetězci chyběla, čímž daňová neutralita byla porušena.
96. Z hlediska splnění požadavků na daňový odpočet není významné, zda žalobce či její komanditista byl trestně obviněn. Daňový odpočet nelze odmítnout výlučně tehdy, dojde-li k obvinění statutárního orgánu pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákona. Je zapotřebí odlišovat mezi odpovědností podle trestního práva a podmínkami pro nárok na daňový odpočet. Uvedený zločin vyžaduje po orgánech činných v trestním řízení prokázat, že stalo se tak úmyslně. Naproti tomu pro odmítnutí uplatněného daňového nároku postačuje z hlediska subjektivní stránky jednání pouhá nedbalost. Proto skutečnost, že správcem oznámené podezření pro konkrétní trestnou činnost bylo odloženo, neznamena, že žalobce povědomí o možné účasti na daňovém podvodu neměl, ačkoli takovou povědomost mít měl či mohl, což má ve svém důsledku za následek, že podmínky nároku na daňový odpočet nesplnil. Ostatně sám krajský státní zástupce poukázal na odlišnost trestního a daňového řízení v písemnosti, které se žalobce dovolává.
97. V projednávané věci není žalobci přičítáno neodvedení daně jinými články řetězce, ale jde tu o to, zda žalobce měl povědomost o svém možném zapojení do daňového podvodu, což bylo právě hodnocením objektivních skutečností specifikovaných v rozhodnutí prokázáno. Úvaha žalobce o tom, že o podvodu by nebylo pochyb, kdyby zboží nakupoval od první společnosti stojící na začátku řetězce, není správná. Soud připomíná, že je tu rozdíl mezi subjektem, pro který bylo zboží uvolněno do volného daňového oběhu a přímým dodavatelem žalobce. Jestliže žalobce působil jako dopravce, a tudíž měl

k dispozici mezinárodní přepravní listy, pak mu tato skutečnost byla známá a napadené rozhodnutí popisuje celou řadu okolností, ze kterých lze jednoznačně dovodit, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu minimálně vědět mohl. Napadené rozhodnutí je rovněž souladné s judikaturou Nejvyššího správního soudu, jestliže není vycházeno pouze ze zjištění, že daň nebyla odvedena, ale jsou tu další objektivní skutečnosti dokazující povědomost žalobce o účasti na obchodních transakcích dotčených daňových podvodem.

98. Ani žalobní argumentace vyjádřená v pasáži doktrína jediného rozumného vysvětlení neznámá, že kritéria daná pro odmítnutí nároku na daňový odpočet nejsou v souzené věci splněna. Není vycházeno pouze z toho, že jde o rizikové transakce, ale žalovaný podrobně vysvětlil, z jakých skutečností vychází jeho úsudek o tom, že byl vytvořen účelově řetězec obchodních transakcí, které nebyly činěny v zájmu ekonomické činnosti zapojených subjektů, ale výlučně byl sledován zájem na neodvedení daně. Povědomí žalobce o účasti na daňovém podvodu napojeným do konkrétních transakcí spisová dokumentace prokazuje a rovněž je prokázáno, že žalobce zcela nedostatečně své dodavatele prověřoval. Společnostmi zapojenými v řetězci se vůbec nezabýval, a jestliže jako dopravce věděl, že prvním příjemcem zboží je osoba odlišná od jeho dodavatele, bylo zapotřebí věnovat pozornost i prověření takového subjektu. Skutkové zjištění o vědomé účasti na obchodních transakcích zasaženým podvodem na daních i při nedostatečném prověřování dodavatelů má jedině rozumné vysvětlení, že tu jde o vědomou účast žalobce na obchodních transakcích spojených s podvodem na dani. Žalobce sám uvedl, že obchodování s pohonnými hmotami v řetězci je obvyklé, což dokládá, že z údajů o mezinárodních přepravních dokumentech o této skutečnosti věděl, avšak žádného z těchto dodavatelů nikterak neprověřoval a nezjišťoval si informace o těchto subjektech. V souladu s vyjádřením komanditisty žalobce je vyjádření svědka P. L., zaměstnance žalobce, který po většině přímých dodavatelů nepožadoval prokázání bezdlužnosti, pouze ověřoval, je-li dodavatel plátcem daně z přidané hodnoty, případně evidován jako distributor pohonných hmot.
99. Názor britského soudu uvedený na straně 27 a 28 žaloby nikterak neznámá, že v projednávané věci nebylo postupováno souladně se zákonem a judikaturou Soudního dvora a Evropské unie (např. rozsudek ve věci Axel Kittel) a zjištění o tom, že žalobci nárok na daňový odpočet nevznikl, má oporu ve spisové dokumentaci. Právě pro ten účel byly zhodnoceny skutkové okolnosti, na které je odkazováno v posledním odstavci žaloby na straně 28.
100. K žalobnímu bodu o neúplném zjištění skutkového stavu poukazuje soud na to, že šetření prostřednictvím dožádání se uskutečnilo u všech existujících a dostupných společností. Není pravdivé tvrzení o tom, že místní šetření bylo provedeno pouze u společností KONT FUEL DISTRIBUTION, M. M. NIK oil. Místní šetření byla dále provedena u společností Bruto, ZentA a Eryx. O těchto společnostech se v žalobě uvádí, že to byly ony, jejichž dodávky představují největší objem neuznaného nároku na daňový odpočet. Skutečnost, že tato místní šetření byla provedená, je ve spise doložená protokoly o těchto úkonech. Kromě toho jednatele dvou těchto společností byli vyslechnuti. Tvrzení, že nedošlo ke zjišťování rozhodných skutečností u uvedených společností, nemá proto oporu ve spise.
101. Návrhem na opakovaný výslech již vyslechnutých svědků dvou společností a výslech jednatele společnosti Bruto, žalovaný zhodnotil a v rozhodnutí na straně 77 uvedl své důvody, pro které doplnění dokazování v tomto ohledu neprovede. Uvedl, že učinil tak pro objasnění obchodní vazby, kdy vycházel z výpovědí jednatelů zaměstnanců a řidičů a

dále z listinných důkazních prostředků. Dále poukázal na to, co bylo zjištěno o společnosti Bruto, které daň byla vyměřena konkludentně. Výpovědi svědků H. a J. jsou využitelné i se zřetelem k objasnění způsobu obchodování mezi žalobcem a jeho dodavatelí. Neprovedení výsledku J. M. je v napadeném rozhodnutí vysvětleno, a tudíž neprovedení tohoto důkazu neznamená nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

102. I neprovedením výsledku zástupců 96 obchodních společností, které byly v řetězcích obchodní transakcí zapojeny, se žalovaný zabýval a vysvětlil, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu není povinností žalovaného prokázat jakým způsobem a konkrétně, kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod na dani spáchán. Pro věc je rozhodné, že musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tyto skutkové okolnosti tak, jak jsou v napadeném rozhodnutí vyjádřeny, odpovídají spisové dokumentaci a jsou pro rozhodnutí o uplatněném nároku na daňový odpočet zcela dostačující.
103. Soud nesdílí názor žalobce o tom, že u každé jednotlivé obchodní transakce, u které žalobci nebyl přiznán nárok na daňový odpočet, hraje klíčovou roli oprávnění příjemci podle zákona o spotřebních daních. Předmětem dopravy a následného prodeje byly pohonné hmoty, které jsou ve smyslu zákona o spotřebních daních vybraným výrobkem. Při dovozu tohoto zboží z jiného členského státu probíhá doprava tohoto zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Úkolem oprávněného příjemce je uhradit spotřební daň a teprve po úhradě této daně je zboží propuštěno do volného daňového oběhu. Žádné další povinnosti oprávněný příjemce ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty nemá. Na dopravci, jímž byl žalobce, je předat toto zboží kupujícímu v místě určení. Jestliže oprávněný příjemce neměl žádné další povinnosti ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, pak nebyl důvod provádět u takových subjektů místní šetření za účelem zjišťování okolností uvedených v žalobě. Oprávnění příjemci měli zcela nepochybně informaci o tom, kdo kupujícím je, protože jinak by nebyl důvod pro dovoz zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a nebyl ani důvod, aby se obeznamovali s tím, kdo následně od subjektu, pro který bylo zboží uvolněno do volného daňového oběhu, mohl pohonné hmoty koupit.
104. Skutkové zjištění o tom, jak prodej pohonných hmot mezi jednotlivými společnostmi zapojenými v řetězci obchodních transakcí probíhal a následné právní zjištění je na daňových orgánech a nepředstavuje žádnou skutkovou otázku odborného povahy, pro kterou by bylo nezbytné opatřit znalecký posudek. Pro věc je podstatné, že žalovaný měl k dispozici ke každé jednotlivé transakci dostatek podkladů, na základě kterých mohl učinit úsudek o tom, jak obchodování v takových řetězcích probíhalo. Znalecké dokazování v tomto ohledu nebylo zapotřebí a žalovaný nikterak nepochybil, jestliže rozhodl, aniž předložení znaleckého posudku vyčkal.
105. Soud proto shrnuje, že pro důvody uvedené v projednávaném žalobním bodu není napadené rozhodnutí vadné, protože skutkový stav věci byl zjištěn v takovém rozsahu, že spolehlivě umožnil vydat rozhodnutí. S návrhy na doplnění dokazování a jejich odmítnutím se pak v napadeném rozhodnutí vypořádal.
106. Úsudek žalobce, že přijal dostatečná opatření při prověřování svých obchodních partnerů tak, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, nepovažuje soud za správný. Žalobní tvrzení o tom, v jakém rozsahu prověřoval své obchodní partnery, nemá oporu ve spise. Spisovou dokumentací je prokázáno, že například potvrzení o bezdlužnosti si žalobce

opatřil pouze o společnostech Bruto a ZentA, svědek P. L. uvedl, že potvrzení dodavatelů o bezdlužnosti nevyžadoval, jestliže žalobce působil jako dopravce, pak měl k dispozici mezinárodní nákladní list a z průběhu dopravy, kterou sám označil jako traťové dodávky, mohl shledat, že při těchto dodávkách se zboží přeprořádá v řetězci různým společnostem, o kterých však nezjistil vůbec nic. Přitom se například nabízí možnost zjistiť nahlédnutím do obchodního rejstříku výši základního kapitálu či výši vkladů společníků, což není při obchodování s danou komoditou bez významu. Takový přístup žalobce k prověřování svých obchodních partnerů soud nehodnotí jako dostatečná opatření v zájmu předejít účasti žalobce na daňovém podvodu. Nezjišťoval-li žalobce žádné údaje o subjektech zapojených v řetězci obchodních transakcí, pak tu žalobcova dobrá víra chybí.

107. Schopnost předkládat potvrzení o bezdlužnosti sama o sobě nepostačuje, jestliže žalobce takové potvrzení nevyžadoval u jednotlivých subjektů zapojených v řetězci. Žádné takové potvrzení kromě prve uvedených dvou společností finančním orgánům nepředložil. Úsudek žalovaného o nedostatečném prověřování subjektů zapojených v řetězci obchodních transakcí žalobcem je proto správný a neodporuje judikatuře, na kterou je v tomto žalobním bodu odkazováno. Na straně 73 a násl. rozhodnutí, je pak konkrétně specifikováno, v čem spočívá názor žalovaného o nedostatečnosti žalobcem přijatých opatření, uvádí se například, že informace vzbuzující pochybnost o důvěrohodnosti a spolehlivosti obchodních společností bylo možno zjistit z potvrzení o bezdlužnosti, které však žalobce vyžádal pouze o dvou ze svých dodavatelů. O ostatních subjektech zapojených do obchodů uvedených v mezinárodních přepravních dokumentech nezjišťoval nic.
108. Žalobce svůj způsob obchodování pohonnými hmotami uskutečňovaný v řetězcích obchodních transakcí označuje jako standardní způsob obchodování s pohonnými hmotami. Důvody uvedené v žalobě jako například nemožnost pořídit zboží v zahraniční rafinérii či snaha vyhnout se nákupu nekvalitního zboží ještě neznamená, že žalobce nemohl pořizovat své zboží jiným způsobem než v řetězci společností zapojených do obchodních transakcí. Ze spisové dokumentace plyne, že žalobce pořizoval vedle tohoto způsobu nákupu zboží též od společností Total a Čepro, ve kterých žádné další subjekty zapojeny nebyly, přičemž žalobce i pro společnost Total působil jako dopravce, jestliže soudu doložil fakturu o dopravě pro společnost Total. Komanditista žalobce také uvedl, že zboží zajišťuje vlastní dopravou i z toho důvodu, aby kvalitu pohonných hmot mohl ověřit při jejich tankování do cisteren svých vozidel. Tvrdí-li žalobce, že v době uzavření obchodu mu byl znám pouze bezprostřední dodavatel, pak toto tvrzení nemá oporu ve spise. Žalobce zajišťoval dopravu, bylo známo místo nakládky a ve většině případů též místo vykládky v Horní Vltavici v sídle žalobce, v mezinárodních nákladních listech byla uvedena řada dalších subjektů, přičemž tyto dokumenty měl žalobce k dispozici. Nic nebrání tomu, aby u svých dodavatelů zjišťoval důvody, pro které v průběhu jednoho dne zboží několikrát mění vlastníka, přičemž ten zboží nepřebírá, tudíž jej pro vlastní ekonomickou činnost nepotřebuje a vystavuje pouze fakturu. Tento obchodní model je ze spisové dokumentace naprosto zřejmý. Běžnému obchodování se vymyká například způsob předávání informací v řetězci pro účely vystavování daňových dokladů, přičemž pro ten účel byli pověřováni předáváním těchto informací subjektům zapojeným v řetězci též zaměstnanci žalobce. Takový způsob fakturování se zcela vymyká běžnému obchodnímu modelu. Běžnému způsobu obchodování se vymykalo též stanovení lhůty splatnosti vystavených faktur.

109. Články řetězce předcházející dodavatelům žalobce, pak žalobce jako dopravce znát mohl z přepravních dokumentů, které měl jako dopravce k dispozici. K argumentaci možností stáčet zboží z cisteren dodavatele, poukazuje soud na zjištění, že žalobcovi přímí dodavatelé žádné zaměstnance neměli a zboží nedodávaly. Pro všechny své přímé dodavatele pohonné hmoty, dovážel žalobce. Žalobcovi dodavatelé nebyli zařízení na skladování zboží, to bylo zpravidla dodáváno do místa určení v Horní Vltavici. Ze spisu vyplývá, že pouze malá část zboží přijatá přímými dodavateli žalobce byla prodána jiným subjektům než žalobci. Jak již bylo uvedeno, pohonné hmoty představují vybraný výrobek, který podléhá spotřební dani a z jiného členského státu je propuštěn do České republiky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, kdy zboží přijímá oprávněný příjemce v souladu se zákonem o spotřebních daních a teprve poté co oprávněný příjemce uhradí spotřební daň, je zboží uvolněno do volného daňového oběhu. Jiným způsobem zboží podléhající spotřební dani nelze souladně se zákonem do České republiky dopravit. Až potud bylo v projednávané věci postupováno standardně, avšak o standardnosti nelze uvažovat při dalším převádění zboží z jednoho subjektu na druhý v průběhu jednoho dne, ač toho nebylo zapotřebí, jestliže žalobce zboží dopravoval a jeho dodávku měl nasmlouvánu se svým přímým dodavatelem. Nezbyvá než zopakovat, že mohl-li žalobce nakupovat pohonné hmoty přímo od společnosti Total a Čepro, které byly jeho přímými dodavateli. Pak nelze přisvědčit, že tak nemohl činit i u druhé skupiny svých dodavatelů například u společností Bruto, ZentA, NIK oil, M. M.
110. Dodávky zahraniční rafinérie předcházely vytvoření obchodního řetězce, v němž chyběla vnitrostátní daň z přidané hodnoty, a proto nebylo zapotřebí řízení doplnit šetřením u těchto rafinérií, a to ani z důvodů uvedených v žalobě. Jestliže takový důkaz proveden nebyl, přičemž pro rozhodnutí dané věci jej nebylo v zájmu zjištění skutkového stavu věci zapotřebí, pak žalovaný při dokazování nikterak nepochybil.
111. Daňový podvod byl zjištěn u většiny obchodních transakcí, nebyl detekován u obchodů mezi žalobcem a společnostmi Total a Čepro a u menšího počtu obchodů uzavřených mezi společnostmi Bruto a ZentA a žalobcem. Většina obchodů s uvedenými dvěma společnostmi je daňovým podvodem dotčena, stejně jako obchody s ostatními přímými dodavateli žalobce, a to i tehdy, dodávala-li pohonné hmoty žalobci společnost NIK oil patřící komanditistovi žalobce.
112. Dokazováním zjištěnými skutečnostmi, které byly žalovaným zhodnoceny, byly zjištěny a v napadeném rozhodnutí popsány skutečnosti svědčící o tom, že obchodní model nákupu pohonných hmot v konkrétních obchodních transakcích se standardnímu obchodování vymykal. Tyto okolnosti jsou zcela konkrétně v rozhodnutí formulovány a odpovídají výsledkům dokazování. Tato zjištění předloženým znaleckým posudkem nejsou vyvráceny. Běžně bylo postupováno pouze při pořízení zboží ze zahraniční rafinérie až do doby uvolnění tohoto zboží do volného daňového oběhu po úhradě spotřební daně. Řetězení subjektů v následném přeprodeji zboží během jediného dne, kdy kupující jej evidentně pro svou ekonomickou činnost nevyužili a vystavovali pouze faktury, běžné není při dalších objektivních okolnostech, které byly žalovaným zjištěny a v rozhodnutí popsány, například předávání informací pro fakturaci zaměstnanci žalobce, stanovení okamžiku splatnosti faktury. Dovolává-li se žalobce svého postavení dopravce, pak tomu jistě nic nebránilo, avšak jako dopravce měl k dispozici mezinárodní přepravní dokumenty, ze kterých mohl zjistit změny vlastníků zboží, které pak pořídil od svých přímých dodavatelů, přičemž o subjektech zapojených v řetězci si žádné informace neopatřoval. Pro

věc je pak rozhodné, že v žalobci konkretizovaných řetězcích obchodních transakcí daň z přidané hodnoty chyběla, přičemž o takové skutečnosti žalobce měl nebo mohl mít povědomost. Nutno poznamenat, že řetězec, ve kterém daň uhrazena není, bývá ukončena reálným obchodníkem, v souzené věci žalobcem, a proto jsou zjišťovány okolnosti, které nasvědčují tomu, zda takový obchodník mohl mít o možném podvodu na dani povědomost a zda si jako obezřetný obchodník počínal.

113. K judikatuře, ze které je v tomto žalobním bodu žalobě citováno, je zapotřebí poznamenat, že souzená věc od žalobcem označených rozhodnutí se odlišuje v tom, že věc je po skutkové stránce objasněna, důkazy zhodnoceny a rozhodnutí je obsáhle a přesvědčivě odůvodněno, přičemž žalovaný ke svým skutkovým i právním zjištěním uvádí konkrétní příklady, je odůvodněno, v čem vymyká se způsob obchodování žalobce běžné obchodní praxi a takový úsudek je opřen o konkrétní zjištění.
114. Soud neshledal, že žalovaný postupoval procesně nesprávně, jestliže rozhodoval o tom, je-li tu nárok žalobce na uplatňovaný daňový odpočet a nedal přednost předpisům o ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty.
115. V souzené věci žalobce uplatnil nárok na daňový odpočet a právě o tomto nároku bylo rozhodováno ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Bylo zjišťováno, zda zákonné požadavky pro uznání nároku jsou splněny, přičemž byla vzata v úvahu nejen judikatura Soudního dvora Evropské unie, ale též judikatura vnitrostátní. Žalovaný správně rozlišil mezi oběma instituty, nárokem na uplatnění daňového odpočtu a ručením. Jestliže takový nárok žalobce uplatnil, pak je zapotřebí takový nárok přezkoumat právě ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a na základě toho, co v průběhu řízení vyplynulo, učinit zjištění o tom, zda žalobci takový nárok vznikl či nikoli. Přitom nepostačuje, zda jsou splněny formální podmínky takto uplatněného nároku. Podmínky pro uplatnění nároku dodrženy nejsou i tehdy, jsou-li obchodní transakce zasaženy podvodem na dani, přičemž to se vztahuje na všechna plnění, která se v daném řetězci uskutečnila. To děje se v řízení nalézacím, konkrétně v řízení o doměření daně. Jde tu o to, zda žalobci vůbec nárok na daňový odpočet vznikl.
116. Naproti tomu institut ručení ve smyslu § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je institutem uplatňovaným při placení daní, kdy za daňového dlužníka má dlužnou daň uhradit jeho ručitel, čili osoba odlišná od daňového dlužníka. V té věci je již příslušným rozhodnutím najisto postaveno, jaká daň má být dlužníkem, v jaké výši a v jaké lhůtě uhrazena. K úhradě dlužné daně je pak povolán jiný subjekt než dlužník sám.
117. Z toho co bylo uvedeno, pak plyne, že odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu není pouhou aplikací judikatury Soudního dvora Evropské unie, ale vnitrostátního práva, konkrétně ustanovení § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Úprava nároku na daňový odpočet respektuje Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet vzniká tehdy, jestliže plnění se reálně uskutečnilo a stalo se tak za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Těmto požadavkům neodpovídá, jestliže obchodní transakce byly dotčeny podvodem na dani, přičemž subjekt uplatňující nárok na daňový odpočet měl nebo mohl mít povědomí o tom, že se tak děje. Judikaturou Soudního dvora Evropské unie tudíž došlo k výkladu prve uvedené Směrnice. Jak již bylo uvedeno, tomuto výkladu odpovídá normativní úprava nároku na daňový odpočet. Využití judikatury Soudního dvora Evropské unie jako

výkladových pravidel pro to nic nebrání a nic tomu nebránilo ani v projednávané věci, jestliže tu výslovná právní úprava postihující podvody na dani není.

118. Takovou úpravou není úprava ručení upravená zákonem o dani z přidané hodnoty, jak se jí žalobce dovolává. Je tomu tak právě pro odlišnost obou institutů, rozhodnutí o nároku na daňový odpočet a ručení, jak již soud prve vyložil. O nároku žalobce na daňový odpočet bylo rozhodováno podle § 72 a násl. zákona a nikoli podle obecných principů vyjádřených Soudním dvorem Evropské unie. Proto se tu nejedná o postup v rozporu se zákonem či o jeho obcházení. Je-li rozhodováno o žalobcově návrhu na daňový odpočet, pak nebylo zapotřebí zjišťovat, zda vůči jiným subjektům začleněných v daných obchodních transakcích byl institut ručení uplatněn.
119. K argumentaci daňovými povinnostmi společnosti Bruto, která je v insolventci, soud poukazuje na to, co vyplývá z obsahu spisu o tom, že společnosti začleněné v řetězcích, pokud daňové přiznání podávaly, pak vzdor vysokým obrátům, činily tak na nízkou daňovou povinnost. Daň byla společnosti Bruto vyměřena konkludentně a v průběhu řízení byla dožadáným správcem daně k součinnosti žalobce s touto společností vyslechnuta účetní. Žalobní tvrzení o tom, jak byly předávány informace mezi žalobcem a uvedenou společností, neodpovídá tomu, co bylo zjištěno, protože to byly právě řidiči žalobce, kteří společnosti Bruto předávali informace nezbytné pro fakturaci dodávky pohonných hmot, kterou žalobce od společnosti Bruto pořídil. V běžném obchodním styku by nebylo zapotřebí, aby kupec svého dodavatele informoval o tom, jaké množství zboží od něj kupuje, tím spíše za situace, kdy u většiny zboží bylo místem plnění sídlo žalobce.
120. V doměřovacím řízení byl přezkoumáván uplatněný nárok žalobce na daňový odpočet a bylo zjišťováno, zda žalobce skutečně podmínky pro takový nárok splňuje. Právě za tím účelem bylo řízení vedeno a bylo opatřeno obsáhlé množství důkazů vztahující se ke každé jednotlivé fakturaci pohonných hmot ke všem žalobcovým dodavatelům, nejen ke společnosti Bruto. Přitom byly opatřovány prostřednictvím dožadáných správců daně informace o subjektech začleněných v řetězci obchodních transakcí. Proto není příléhavý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu učiněný na straně 44 žaloby, protože v souzené věci soud neshledal, že žalovaný postupoval na základě nedostatečných skutkových zjištění a nevybral si některého z možných aktérů případného podvodu. Naopak bylo detailně zjišťováno, zda žalobci nárok na jím uplatněný daňový odpočet vznikl. Právě pro rozdílnost institutů doměření daně a ručení nebylo zapotřebí řízení doplňovat ve smyslu požadovaném žalobcem u příslušných správců daně.
121. Rozvedl-li žalobce svou argumentaci související s tímto žalobním bodem v replice k vyjádření žalobce, pak ani tato žalobcova argumentace nemůže nic na vyjádřeném názoru soudu o rozhodování o uplatněném nároku na daňový odpočet a ručení za úhradu daňové povinnosti nic změnit.
122. Žalobce se v podstatě brání tomu, aby na jeho věc byla užita judikatura Soudního dvora Evropské unie, kterou považuje za poslední možný prostředek, jestliže neexistuje vnitrostátní úprava. Jak již soud uvedl, judikatura vztahená na tuto věc byla použita jako výkladové pravidlo existujících předpisů o nároku na daňový odpočet podle § 72 zákona. Touto právní úpravou je smysl a účel Směrnice naplněn. Žalovaný v odstavci 59 svého vyjádření vyložil vztah *lex specialis* a *lex generalis* zcela správně. Jestliže rozhodování o nároku na daňový odpočet děje se v řízení doměřovacím, pak předpis o placení daní

nepředstavuje žádnou zvláštní úpravu ve vztahu k obecné úpravě o nároku na daňový odpočet.

123. V projednávané věci bylo posuzováno splnění zákonných kritérií žalobce na jím uplatněný nárok na daňový odpočet. Tento nárok vzniká právě při dodržení zákonných podmínek. Jestliže žalobce zákonné požadavky nesplnil tak, jak bylo vyloženo v předchozí pasáži rozsudku, pak nemůže se bránit tím, že by bylo možno cíle správy daní dosáhnout využitím institutu ručení. Nevznikla tu situace, že dodavatel žalobce pouze daňovou povinnost nesplnil, ale bylo na jisto postaveno, že k neuhrazení daně došlo v řetězci subjektů podílejících se na obchodních transakcích, kdy v tomto řetězci daň chybí, přičemž žalovaný identifikoval skutečnosti prokazující, že žalobce o své účasti na transakcích dotčených podvodem na dani povědomost měl nebo mít mohl. Jdu tu proto o žalobcem uplatněný nárok na daňový odpočet. Institut ručení pak nenahrazuje předpisy o uplatnění nároku na daňový odpočet. Nezbyvá než zopakovat, že bylo postupováno souladně se zákonnou úpravou a nikoli výlučně podle výkladových pravidel přijatých Soudním dvorem Evropské unie.
124. Existencí dlužné daně se žalovaný zabýval, což je zřetelné u každé jednotlivé transakce doložené spisovou dokumentací a uvedenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nutno poznamenat, že chybějící daň nebyla zjištěna u plnění poskytnuté společnostmi Total a Čepro a v některých případech nebyla prokázána chybějící daň dodavatelů Bruto a ZentA a právě tato skutečnost vedla ke snížení doměření daně v příslušných zdaňovacích obdobích. Na odpovědnosti žalobce za chybějící daň v konkrétních řetězcích nemůže nic změnit ani argumentace žalobce uplatněná v replice o aplikaci ručení na složitější řetězce, jestliže je tu rozdíl mezi nárokem na daňový odpočet a ručením a druhý z institutů nezabývá žalobce jeho odpovědnosti za účast v transakcích dotčených podvodem na dani, o kterých měl nebo mohl mít povědomost. Poznamenává se, že ze spisu je zřejmé, že některé společnosti zanikly či dostaly se do likvidace již v kontrolovaném období, pak lze jen stěží argumentovat následně přijatým předpisem o kontrolním hlášení.
125. Další argumentací uplatněnou v replice stran využití ručení žalobce zcela opomíjí svou odpovědnost za jím nárokový odpočet na dani. Nevznikla tu situace, kdy správce daně se snaží získat více, než státu na dani náleží, pokud by postupoval, jak je v replice předestřeno, řetězením ručení. Především pokud například společnost Bruto daňové přiznání podala, pak daňová povinnost byla stanovena se zřetelem k výši obrátu nízká. O snahu získat na dani více než náleží, se nejedná ani z toho důvodu, že je prokazatelně doloženo, v jakém rozsahu nebyla daň v každém jednotlivém případě uhrazena. U každé z transakcí přesahujících jeden tisíc účetních případů je uveden konkrétní řetězec subjektů podílejících se na dani a vyčíslena daň, která v tomto řetězci odvedena nebyla. Výpočet daně je ve spisu doložen s odkazem na každou jednotlivou fakturu. Naopak k odeprání nároku na odpočet nedošlo tehdy, pokud chybějící daň v řetězci zjištěna nebyla. Ona žalobcem odkazovaná římskoprávní zásada se neuplatní, jestliže daňové právo je svou povahou právem veřejným.
126. Jestliže žalobce požadavky § 72 a násl. zákona o přidané hodnotě nesplnil, pak jen obtížně může argumentovat právní jistotou, přičemž právní úprava nároku na daňový odpočet je souladná s konkrétní Směrnicí používanou v Evropské unii. Úprava nároku na daňový odpočet je předvídatelná a této právní úpravě odpovídá správní praxe i soudní judikatura.

127. Ani polemika žalobce s názorem žalovaného o vztahu ručení a daňové kontroly neznamená, že není povinností správce daně rozhodnout o žalobcem uplatněném nároku na daňový odpočet a je-li shledáno, že odpočet byl uplatněn v rozporu se zákonem, pak je zapotřebí o takovém nároku rozhodnout. Na tom nemůže nic změnit ani institut ručení za daň.
128. Úvaha žalobce v replice označená jako beztretnost podvodů obsahuje polemiku se žalovaným, který jako další argument pro názor, že institut ručení nemá přednost před rozhodnutím o nároku na daňový odpočet, poukázal na předpis o povinnosti uhradit penále. Z vyjádření žalovaného však nelze dovodit, že cílem správy daní by snad mělo být nahrazení role orgánů činných v trestním řízení. K poukazu na spolupráci v nalézacím řízení soud uvádí, že byl skutkový stav zjištěn v rozsahu, který umožnil správné zjištění a stanovení daně v souladu s požadavky § 92 odst. 2 daňového řádu.
129. K úvaze obsažené na straně 12 repliky o nemožnosti odhalovat podvody soud uvádí, že na rozdíl od žalobce zastává již vyjádřený názor o tom, že institut ručení nemá před rozhodnutím o nároku na uplatněný daňový odpočet přednost.
130. V souzené věci byla daň doměřena podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Stalo se tak tudíž na podkladě zákona, což je právě požadováno Ústavou České republiky. Jestliže žalovaný uvedený předpis aplikoval, pak ze zákonných mezí nevybočil. Protože žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uznání nároku na daňový odpočet, nebylo možno postupovat jinak a to ani aplikací předpisů o ručení. Využití judikatury Soudního dvora Evropské unie tak, jak učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí, je zcela správné. V projednávané věci byl aplikován souladně se zákonem, předpis o doměření daně v nalézacím řízení. Tento předpis je zákonnou normou a nelze jej zaměňovat s institutem ručení. Šlo tu o to, zda takový nárok na daňový odpočet vůbec vznikl a to lze objasnit výlučně v řízení nalézacím. Žalovaným využití rozsudky Soudního dvora Evropské unie pak představují výklad Směrnice a na souzenou věc byly příléhavě vztaženy.
131. Žalovaný svým rozhodnutím nepřenesl fakticky kontrolní činnost státu na žalobce a žalobce neučinil odpovědného za plnění daňových povinností jiných subjektů. Je tomu tak proto, že žalobce měl či mohl mít povědomí o tom, že pořizuje pohonné hmoty v řetězci společností, kdy k převodům dochází v průběhu zpravidla jednoho dne. O subjektech v řetězci zapojených si žádné informace o jejich důvěryhodnosti nezjišťoval. Přitom sám v žalobě poukazuje na daňové úniky, k nimž v kontrolovaném období docházelo. Žalobce byl podroben daňové kontrole a bylo zjišťováno, zda právě žalobce splnil zákonné podmínky pro uznání jím uplatněného nároku na daňový odpočet. Žalobci byla tudíž daňová povinnost doměřena ve výši, ve které mu podle zákona svědčí. Nestalo se tak postupem, který by upřednostnil vybrání daně u subjektu, u kterého bude vymožení daně zaručeno.
132. Z toho, co bylo uvedeno plyne, že názor nadepsaného soudu se neliší od názoru Nejvyššího správního soudu na ručení, jak je citován v doplnění žaloby z 18. 2. 2019. O daňové povinnosti bylo rozhodnuto na základě zákona a nikoli v důsledku libovůle finančních orgánů. Není tu proto rozpor s odkazovanými nálezy Ústavního soudu. Proto není důvod věc Ústavnímu soudu předkládat.
133. Uzavírá se, že soud neshledal žalobcem vytýkané vady procesní povahy, shromážděné důkazní prostředky žalovaný, řádně zhodnotil, přičemž hodnocení důkazů je logické a má oporu ve výsledcích dokazování. V projednávané věci je spisovou dokumentací prokázáno,

ve kterých obchodních transakcích daň chybí. Jsou tu objektivní okolnosti nasvědčující nestandardnosti obchodních transakcí v rámci řetězců, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, z opatřených důkazů plyne, že o dotčení obchodních transakcí podvodem na dani žalobce vědět měl či mohl a neučinil žádné opatření v zájmu zabránění své účasti na daňovém podvodu. Jestliže chybějící daň v řetězci zjištěna nebyla, pak právě takové zjištění vedlo žalovaného ke změně dodatečných platebních výměrů, což je seznatelné jak z výroku napadeného rozhodnutí, tak z jeho odůvodnění.

134. Skutkový stav byl zjištěn natolik spolehlivě, aby bylo možno o doměření daně rozhodnout. Žalovaným zjištěné nestandardnosti, uvedené v rozhodnutí, odpovídají podkladům založeným ve spisové dokumentaci. Povědomí žalobce o své účasti na obchodních transakcích zatížených podvodem na dani je doloženo a obvyklé obchodní standardy byly zhodnoceny a hodnocení v napadeném rozhodnutí vyjádřeno.
135. Rozsahem doplněného dokazování žalovaný respektoval názor vyjádřený ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Důvody, pro které nebylo řízení doplněno k návrhům žalobce, jsou v napadeném rozhodnutí uvedeny.
136. Návrhu na přerušení řízení soud nevyhověl. Tento návrh byl učiněn proto, že u Nejvyššího správního soudu byly podány kasační stížnosti, které se týkají vztahu mezi rozhodnutím o nároku na daňový odpočet a ručením za neuhrazenou daňovou povinnost. Současně byla doložena dvě usnesení krajských soudů o tom, že svá řízení přerušily do doby projednání kasačních stížností. Ustanovení § 48 odst. 3 písm. d) s.ř.s. dává předsedovi senátu možnost řízení přerušit tehdy, probíhá-li jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé. Pro uvedený důvod není povinností soudu řízení přerušit a právě tato skutečnost nadepsaný soud vedla k nevyhovění návrhu žalobce na přerušení řízení. Kromě toho Nejvyšší správní soud již svůj právní názor na tuto věc vyjádřil.
137. Postrádal-li žalobce ve spisové dokumentaci listiny 65 – 90 při nahlížení do spisu dne 13. 2. 2019, poukazuje se na to, že označení příloh na obalech složek neodpovídá seznamu založenému v jednotlivých složkách. Písemnosti 91 – 172 (šanon) jsou datovány v době od 22. 11. 2013 a zahrnují i rozhodnutí. Obálka s přílohami 35 – 60 ve skutečnosti 35 – 64 obsahuje písemnosti z doby pozdější, od 11. 4. 2017 do 18. 10. 2017. Každý soudu předložený svazek má vlastní soupis písemností se svým číslováním. Jestliže přílohy označené nižšími čísly jsou datovány s tříletým odstupem, ještě to neznamená, že soudu nebyla předložena úplná dokumentace nezbytná pro rozhodování. Pro věc je podstatné právě to, že rozhodnutí je na podkladě toho, co bylo předloženo, přezkoumatelné. Způsob žurnalizace spisu a číslování listin nepředstavuje vadu procesní povahy, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí.
138. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.
139. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

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

České Budějovice 20. února 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu