



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy, spol. s r. o.**, IČ: 60318911, se sídlem Lazarská 11/6, 120 00, Praha 2, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2015, č. j. 2936/15/5200-20443-711514,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 2. 2015, č. j. 2936/15/5200-20443-711514, jímž byl změněn platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 5. 2014, č. j. 1462989/14/2503-24801-505307, v části II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně takto: *Dodání zboží do jiného členského státu – ř. 20 – hodnota 27.485.437.* V ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil

žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 663.249 Kč. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

V žalobě žalobkyně předeslala, že správce daně rozhodl, že žalobkyně nemá nárok na odpočet daně z nákupu řepkového oleje od společnosti STARBRIGHT, s. r. o. (dále jen „STARBRIGHT“), protože došlo k daňovému podvodu, o kterém žalobkyně věděla. Namítala, že žalovaný opakovaně podstatně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, čímž omezil její práva garantovaná v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný totiž dospěl při vymezení daňového podvodu k podstatně odlišnému právnímu názoru oproti správci daně a tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Žalovaný měl proto povinnost ji před vydáním napadeného rozhodnutí seznámit se svým právním názorem na podstatu daňového podvodu, umožnit jí, aby se k tomu vyjádřila a případně navrhla další důkazní prostředky. Porušení této povinnosti má podle žalobkyně za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobkyně zdůraznila, že skutečnost, že společnosti WALTHER, s. r. o., (dále jen „WALTHER“) a AVAN, s. r. o., (dále jen „AVAN“) v rozporu se slovenskou a unijní právní úpravou nepřiznaly pořízení předmětného zboží z jiného členského státu, byla zjištěna až dne 13. 5. 2014, tj. deset dnů před vydáním platebního výměru, kdy byla správci daně doručena odpověď na dožádání. Správce daně sice dne 19. 5. 2014 předložil žalobkyni získané důkazy, nicméně odmítl jí dát čas na vyhodnocení těchto důkazů a neumožnil jí se k těmto důkazům vyjádřit, přičemž uvedl, že tento důkaz nemůže mít vliv na změnu výsledku kontrolního zjištění. Žalovaný naopak podle žalobkyně důkazy o tom, že společnosti WALTHER a AVAN nepřiznaly pořízení zboží z jiného členského státu, považoval za jediný a rozhodující důkaz existence daňového podvodu, zatímco ostatní zjištěné skutečnosti jen dokumentovaly vědomí žalobkyně o tomto podvodu.

Žalobkyně podotkla, že kdyby měla možnost se vyjádřit k důkazům od slovenské daňové správy, namítala by, že nebyla zpravena o výsledku svědků M. Ď. a R. A., od nichž slovenské daňové orgány získaly informace rozhodné pro stanovení daně, a nemohla se výsledku těchto svědků zúčastnit, a proto byly výsledky obou svědků v daňovém řízení použity nezákonně. Při výsledku svědků by se žalobkyně zaměřila na zjištění, zda vykazání nákupu a prodeje řepkového oleje jako třístranného obchodu způsobilo daňový únik, nebo šlo jen o formální pochybení, které nemělo dopad do daňové neutrality a jímž nemohlo dojít ke vzniku daňového podvodu. Žalobkyně by rovněž namítala, že i kdyby se prokázala existence skutkových okolností nasvědčujících daňovému podvodu, tento nastal až poté, co žalobkyně řepkový olej koupila, a proto tato skutečnost nemůže mít vliv na nárok žalobkyně na odpočet DPH na vstupu, neboť žalobkyně nemohla přijmout žádná opatření k minimalizaci rizika spojeného s pořízením řepkového oleje. Žalobkyně shrnula, že neumožněním vyjádřit se k důkazům dodaným slovenskou daňovou správou byla zkrácena na svém právu garantovaném v § 88 odst. 2 a § 115 odst. 2 daňového řádu a v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Podle žalobkyně nebyl dostatečně objasněn skutkový stav stran existence skutkových okolností, na nichž stojí daňový podvod. Správce daně totiž vycházel z odpovědi Finančního úřadu v Čáslavi, který vedl daňovou kontrolu u společnosti STARBRIGHT, a aniž si vyžádal výsledky této daňové kontroly, obvinil žalobkyni z daňového podvodu. Žalobkyně vyjádřila domněnku, že předmětná daňová kontrola neprokázala zapojení společnosti STARBRIGHT do daňového podvodu a správce daně zprávu o této daňové kontrole účelově opomenul.

Žalobkyně připomněla, že správce daně podal dne 20. 12. 2012 oznámení skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu zkrácení daně podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“), a úzce spolupracoval s orgány činnými v trestním řízení. Ačkoli ke dni vydání napadeného rozhodnutí uplynuly od podání trestního oznámení více než dva roky, žalobkyni ani jejímu statutárnímu orgánu nebylo sděleno obvinění a věc je podle žalobkyně odložena ad acta. Z toho žalobkyně dovodila, že orgány činné v trestním řízení neshromáždily ani indicie, že by mohl být spáchán trestný čin. O této skutečnosti musel být podle žalobkyně správce daně informován, ale důkaz o tom nezaložil do spisu, neboť zjevně musí svědčit tvrzení žalobkyně, že žádný daňový podvod spáchán nebyl. Žalobkyně dále namítala, že její jednatel a jediný společník Ing. A. K. je insolvenčním správcem se zvláštním povolením, přičemž výkon této činnosti se podle § 2a zákona č. 312/2006 Sb., o insolvenčních správcích, ve znění pozdějších předpisů, považuje za citlivou činnost podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů. Ing. A. K. proto musí být osobou bezpečnostně způsobilou. Pokud by se žalobkyně podílela na daňovém podvodu, musel by to Národní bezpečnostní úřad zjistit a nemohl by mu vydat dne 26. 2. 2015 doklad o bezpečnostní způsobilosti fyzické osoby. Žalobkyně má z uvedených důvodů za to, že správce daně opomenul významné zdroje informací, které mohly potvrdit, nebo vyvrátit existenci daňového podvodu, a proto je napadené rozhodnutí založeno na nedostatečně objasněném skutkovém stavu.

Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný použil nezákonně získané důkazy, a to vysvětlení shromážděná orgány činnými v trestním řízení. Podle žalobkyně nemohl mít správce daně v trestním řízení postavení poškozeného, které vzniká až po sdělení obvinění z trestného činu. Do té doby se nedá hovořit o existenci trestného činu, a tudíž ani o újmě poškozeného. Opak by byl podle žalobkyně v rozporu se zásadou presumpce neviny. Žalobkyně připomněla, že k daňovému podvodu došlo na území Slovenska a k jeho tíži, proto nemohl český správce daně vystupovat v řízení, kde je poškozen slovenský stát. Podle žalobkyně proto byly výsledky svědka O., jednatele společnosti PLURIBUS IMPAR, s. r. o., (dále jen „PLURIBUS“), výsledky zaměstnanců železniční stanice Velké Leváre, svědka Ď., jednatele společnosti WALTHER, a Ing. A. K., jednatele žalobkyně, jako osob podávajících vysvětlení podle § 158 odst. 3 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), získány nezákonně. K tomu žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 190/01 a rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 16/2007, 1 As 96/2008, 1 As 34/2010 a 5 Afs 53/2008. Uzavřela, že předmětné důkazy byly pořízeny nezákonně a žalovaný je použil v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu.

Podle žalobkyně použil žalovaný jako korunní důkazy, na nichž prý stojí daňový podvod, důkazy, které pořídil, aniž šetřil zákonné oprávnění žalobkyně se pořizování důkazů účastnit. Připomněla, že slovenské daňové orgány získaly informace rozhodné pro stanovení její daně od dvou svědků M. Ď. a R. A. V tom případě měla být žalobkyně o připravovaných výsledcích zpravena, aby se jich mohla zúčastnit (§ 25 odst. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní – daňový poriadok). Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 73/2011 konstatovala, že z tohoto důvodu byly výsledky obou svědků v daňovém řízení použity nezákonně. Žalovaný učinil podle žalobkyně nesprávné právní závěry, neboť tím, že společnost WALTHER vykážala třístranný obchod mezi žalobkyní a společnostmi WALTHER a AVAN, nedošlo ke vzniku žádné škody na DPH, protože obě

zmíněné společnosti byly v té době plátcí DPH, tudíž i kdyby vykazaly uskutečněný obchod jako přijaté a uskutečněné zdanitelné plnění, bylo by to daňově neutrální. Žalobkyně proto konstatovala, že k žádnému daňovému podvodu nedošlo. Žalobkyně rovněž namítala, že i kdyby obě uvedené společnosti spáchaly daňový podvod, musel tento nastat až po koupi řepkového oleje od společnosti STARBRIGHT, a proto žalobkyně nemohla přijmout žádná opatření k minimalizaci rizika spojeného s pořízením řepkového oleje. Podle žalobkyně nemohl být nákup řepkového oleje zasažen podvodem, ke kterému došlo až po jeho prodeji. Pokud neexistoval daňový podvod, označila žalobkyně atypičností obchodní transakce nákupu uvedené žalovaným za bezvýznamné, neboť daňový orgán je oprávněn odeprít nárok na odpočet DPH jen v případě skutkových okolností svědčících existenci daňového podvodu. Všechny atypičnosti obchodní transakce týkající se nákupu řepkového oleje od společnosti STARBRIGHT nemohly mít podle žalobkyně vliv na daňový podvod (pokud existoval), protože jím byl eventuálně zasažen až prodej řepkového oleje společností WALTHER společnosti AVAN.

Žalobkyně dále namítala, že žalovaný vadně vyhodnotil její odvolací námitku opírající se o tvrzení, že byl k prověřování jejího DPH použit nesprávný procesní nástroj. Žalobkyně v odvolání tvrdila, že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností po dobu delší, než je přípustné, a činil v jeho rámci nepřiměřeně rozsáhlé dokazování, tudíž je postup k odstranění pochybností nezákonný jako celek a stejně tak i navazující daňová kontrola. Žalobkyně podotkla, že postup k odstranění pochybností trval od 21. 8. 2012 do 1. 2. 2013, a vyjmenovala úkony, které při něm správce daně učinil. Podle žalobkyně přijal Nejvyšší správní soud v rozhodnutí sp. zn. 7 Aps 3/2013 závěr, že opodstatněná doba prověřování postupem k odstranění pochybností jsou tři měsíce počínaje koncem zdaňovacího období, a zákonodárce nepřímou označil za přiměřenou délku tohoto postupu pět měsíců (srov. § 254a daňového řádu). Žalobkyně proto uvedla, že postup k odstranění pochybností byl prováděn po dobu nepřiměřeně dlouhou, správce daně jej nezákonně zaměnil za daňovou kontrolu, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné. Podle žalobkyně výčet úkonů realizovaných v rámci zmíněného postupu dokazuje, že bylo prováděno rozsáhlé dokazování, což judikatura Nejvyššího správního soudu nepřipouští (rozsudky sp. zn. 1 Aps 20/2013 a 1 Ans 10/2012). Správce daně dále nezacílil postup k odstranění pochybností na jednotlivé či dílčí pochybnosti, nýbrž žalobkyni obecně vyzval k odůvodnění nárůstu plnění, aniž uvedl konkrétní tvrzení, o kterém měl pochybnosti, převzal si doklady a dlouhodobě se odmlčel. Žalobkyni tak bylo znemožněno se dozvědět, co konkrétně měla v průběhu postupu k odstranění pochybností doložit a jak dosáhnout urychleného ukončení tohoto postupu. Podle žalobkyně tak nastala situace podobná jako v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 174/2014. Žalobkyně zdůraznila, že průběh postupu k odstranění pochybností nijak nepřipomínal písemný či ústní dialog mezi žalobkyní a správcem daně, vymykal se zákonem předvídané povaze tohoto institutu, a proto je nezákonný jako celek. Stejně tak je podle žalobkyně nezákonná i daňová kontrola, která byla zahájena v rozsahu neodstraněných pochybností. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 155/2005, 9 Afs 110/2007, 2 Afs 58/2009, 9 Afs 46/2010, 8 Afs 38/2011 a 1 Afs 105/2012 žalobkyně konstatovala, že kde není zákonný počátek, nemůže být zákonný průběh ani konec. Uzavřela, že důsledkem nepřiměřeně dlouho prováděného postupu k odstranění pochybností a příliš rozsáhlého dokazování je skutečnost, že veškeré důkazy byly získány procesně vadným nástrojem, tj. nezákonně, což činí napadené rozhodnutí nezákonným.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že nebyl důvod k postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v odvolacím řízení neprováděl dokazování, ani nedošlo ke změně rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Žalovaný konstatoval, že správce daně dne 19. 5. 2014 před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámil zástupce žalobkyně s obsahem odpovědi orgánů slovenské daňové správy na dožádání, přičemž z obsahu odpovědi je zřejmé, že v případech výsledků svědků M. Ď. a R. A. se jednalo o zjištění daňových povinností společností WALTHER a AVAN, nikoli žalobkyně, a proto nebyl důvod ji informovat o prováděných výsleších. Podle žalovaného tvrzení žalobkyně o neposkytnutí času pro vyjádření ke zjištěním slovenských daňových orgánů nekoresponduje s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 19. 5. 2014, kdy zástupkyně žalobkyně v tomto směru neuvedla žádné návrhy. Žalovaný nepovažoval za podstatné, zda bylo oznámení správce daně orgánům činným v trestním řízení odloženo, či nikoli, a zda žalobkyně je, či není insolvenčním správcem se zvláštním povolením, neboť daňové orgány prokázaly, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se zapojila do řetězce subjektů, které uskutečnily daňový podvod. Podle žalovaného konkrétně vznikla situace popisovaná v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 44/2011 vymezujícím podvod na DPH. Žalovaný odmítl, že by důkazy byly pořízeny nezákonně, a poukázal na § 93 odst. 2 daňového řádu umožňující užít jako důkazní prostředky veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Důkazy získané z daňových řízení jednotlivých článků řetězce podle žalovaného prokazují, že v řetězci došlo k daňovému podvodu, když společnosti WALTHER a AVAN nepřiznaly pořízení zdanitelného plnění z jiného členského státu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně je oprávněn odmítnout nárok žalobkyně, přestože splnila formální podmínky pro přiznání nároku na vrácení DPH při vývozu. S odkazem na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/2012 Sabou, jehož závěry lze podle žalovaného aplikovat i na pravidla mezinárodní výměny informací v oblasti DPH, žalovaný uvedl, že správce daně neporušil § 96 odst. 5 daňového řádu, když neumožnil žalobkyni přítomnost u výslechu svědka. Žalovaný dále podotkl, že konstatování správce daně o neuskutečnění třístranných obchodů mezi žalobkyní a společnostmi WALTHER a T É S F TRANSZ SZOLGÁLTÁTO KFT (dále jen „T É S F TRANSZ“) a dále mezi posledně jmenovanou společností a společnostmi AVAN a PLURIBUS není tvrzením o spáchání daňového podvodu, které bylo důvodem odepření vrácení DPH žalobkyni při vývozu. K námitkám o spáchání daňového podvodu až po nákupu zboží od žalobkyně žalovaný uvedl, že není rozhodné, zda byl tento podvod spáchán před prodejem zboží, nebo po jeho prodeji, ale podstatná je skutečnost, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároku na odpočet DPH podílela na podvodu na DPH, jež byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na soudní judikaturu týkající se daňových podvodů. Upozornila na tzv. Axel Kittel test, založený na rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C 439/04 a C 440/04 (Axel Kittel proti Belgii). V tomto testu se posuzuje: 1) zda došlo ke ztrátě daně a byl porušen princip daňové neutrality, 2) pokud ano, zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání, 3) pokud je zde podvodné jednání, zda byly předmětné obchodní transakce s tímto jednáním spojeny, a 4) pokud ano, zda o tomto

spojení věděl či musel vědět daňový subjekt. Žalobkyně dále citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 147/2016, který z uvedeného rozsudku Soudního dvora Evropské unie vycházel a který zdůraznil nutnost objektivními skutečnostmi doložit, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní, a identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, tj. porušení daňové neutrality. Žalobkyně zopakovala, že každý daňový orgán spatřoval ztrátu daně v jiných skutkových okolnostech – správce daně ve změně sazby a domnělé absenci ekonomického smyslu obchodu, zatímco žalovaný v tom, že společnost WALTHER neodvedla daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Tento závěr však žalovaný zpochybnil ve vyjádření k žalobě, kde uvedl, že konstatování správce daně o neuskutečnění třístranných obchodů mezi žalobkyní a společnostmi WALTHER a T É S F TRANSZ a dále mezi posledně jmenovanou společností a společnostmi AVAN a PLURIBUS není tvrzením o spáchání daňového podvodu, které bylo důvodem odepření vrácení DPH žalobkyni při vývozu. Žalobkyně zdůraznila, že ze skutkového příběhu je patrné, že všechny zapojené subjekty byly plátcí DPH, a u žádného článku řetězce daňové orgány neprokázaly, že by vznikla daňová povinnost, která nebyla přiznána nebo uhrazena, a proto nemohlo dojít k finanční újmě státu, která je základní podmínkou pro existenci daňového podvodu. Žalobkyně shrnula, že žalovaný nedokázal přesvědčivě popsat, natož prokázat, ztrátu daně, a proto nebyl splněn první krok Axel Kittel testu.

Podle žalobkyně nelze vyhodnotit druhý krok Axel Kittel testu (zda je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání), pokud si daňové orgány odporují v závěru, o jaké skutkové okolnosti opírají existenci daňového podvodu. Správce daně, který spatřoval daňovou ztrátu ve změně sazby DPH, odmítl posoudit, která sazba DPH na předmětný olej je správná, a proto je jeho tvrzení jen spekulací. Správce daně zároveň podle žalobkyně nedokázal odpovědět na otázku, jak může dojít k podvodnému jednání, když žalobkyně a společnosti STARBRIGHT a PLURIBUS jsou plátcí DPH, takže je v principu lhostejné, jakou sazbou zatíží předmětný olej, protože nižší sazbou DPH nedochází ke zkrácení příjmů státu, když daň vybranou jedním článkem řetězce stát obratem vrátí druhému článku řetězce jako jeho nárok na odpočet. Stejným nedostatkem podle žalobkyně trpí i závěr žalovaného, že daňový podvod spočívá v neodvedení daně z pořízení zboží z jiného členského státu společností WALTHER. Takového jednání se tato společnost mohla dopustit až po nabytí předmětného oleje, proto nemohl být zpochybněn nárok žalobkyně na odpočet DPH od jejího dodavatele STARBRIGHT, který tomuto dodání předcházel. Žalobkyně konstatovala, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá ani rámcový popis podvodného jednání, a proto nebyl splněn druhý, ani třetí krok Axel Kittel testu.

Ke čtvrtému kroku předmětného testu, tj. zda žalobkyně věděla či vědět měla, že realizované obchodní transakce byly spojeny s podvodným jednáním, žalobkyně odkázala na výklad pojmu „*věděl či vědět měl a mohl*“ v rozsudcích Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 92/2015 a 4 Afs 233/2015. Připomněla, že rozsudek téhož soudu sp. zn. 6 Afs 147/2016 hovoří o povinnosti daňových orgánů prokázat plátcí daně zavinění. Zmínila také trestněprávní praxi a doktrínu k nevědomé nedbalosti včetně usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 4 Tdo 1401/2016. Žalobkyně uvedla, že musí existovat příčinný vztah mezi jednáním pachatele a následkem či objektem trestného činu. Pokud hypoteticky došlo v případě žalobkyně k situaci, že její odběratel WALTHER neodvedl daň z pořízení předmětného zboží z jiného členského státu a tímto jednáním byl spáchán daňový podvod, na němž se žalobkyně nijak nepodílela, protože příslušné přiznání k DPH bylo podáno až poté, kdy byl olej dodán,

není dán základní předpoklad odpovědnosti žalobkyně za domnělou ztrátu daně u společnosti WALTHER. Žalobkyně podotkla, že k objektivní míře opatrnosti, tj. k opatřením, která mohla žalobkyně přijmout, napadené rozhodnutí mlčí. Podle žalobkyně by daňová správa měla představit ucelený systém opatření, která plátcí daně musí přijmout, aby zabránili daňovým podvodům, zejména, které údaje o svém dodavateli si mají zjistit a zkontrolovat. Žalobkyně uzavřela, že jí nebyla ničím dána povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohla jednat zaviněně. Žalobkyně o daňovém podvodu nevěděla, ani vědět nemohla, tudíž nebyl splněn ani poslední krok Axel Kittel testu.

Při jednání soudu konaném dne 17. 5. 2017 právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že žalovaná strana neprokázala, že by zmizela nějaká daň. Připomněl, že si daňové orgány podstatně odporovaly v určení toho, v čem údajně spočíval daňový podvod, na němž se měla účastnit žalobkyně. V této souvislosti podotkl, že při posouzení, zda v předmětné věci došlo k daňovému podvodu, by mělo být vycházeno z tzv. „Axel Kittel testu“, podle něhož je daňový podvod dán v situaci, kdy dojde k současnému naplnění čtyř jednoznačně definovaných skutečností. Právní zástupce žalobkyně dále uvedl, že správce daně žalobkyni vytýkal uplatnění DPH ve vyšší sazbě, zatímco žalovaný jí vytýkal, že společnost WALTHER nepřiznala daň z pořízeného zboží. Oba daňové orgány přitom shodně odmítly sdělit, jaká sazba DPH je v daném případě vlastně správná (zda 20 %, či 14 %). K tomu právní zástupce žalobkyně doplnil, že i při vyjasnění správné sazby DPH z dané situace neplyne, že by došlo k daňovému podvodu, když oba obchodující subjekty byly plátcí DPH a tyto situace jsou z hlediska DPH neutrální. Dále zdůraznil, že žalovaný v rámci odvolacího řízení nově přišel s verzí, že předmětná obchodní transakce měla představovat trojstranný obchod, z čehož odvozoval spáchání daňového podvodu. Podle právního zástupce žalobkyně tento nový právní náhled žalovaného, který odlišně vymezoval zásadní skutkové okolnosti, byl pro daný případ natolik zásadní, že měl žalovaný povinnost před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí žalobkyni s novým právním náhledem seznámit. Právní zástupce žalobkyně poznamenal, že změnou platebního výměru žalovaný připustil, že v souvislosti s dodáním zboží žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od DPH, což pak z logiky věci vylučuje, že by žalobkyně byla účastna na daňovém podvodu.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání trvala na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo přezkoumatelným způsobem zdůvodněno, přičemž v dané věci byl za účasti žalobkyně spáchán daňový podvod. Daňový podvod byl dán neoprávněným neuhrazením DPH ze strany společnosti WALTHER, což byla odběratelská společnost žalobkyně, a současným vykázáním odpočtu DPH žalobkyní. V této souvislosti pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že žalobkyně mohla a měla vědět, že je dáno riziko její účasti na daňovém podvodu, a to díky řadě nesrovnalostí, které žalovaný předestřel na stranách 8 až 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Vedle toho konstatovala, že žalobkyně neučinila nic pro to, aby minimalizovala riziko své účasti na daňovém podvodu. Postup žalovaného v rámci odvolacího řízení byl podle pověřené pracovnice žalovaného plně v souladu s § 115 daňového řádu, tudíž žalovaný neměl povinnost seznamovat žalobkyni se svým právním náhledem na věc, když navíc rozhodl ve prospěch žalobkyně, neboť provedl korekci ve vztahu k řádku 20 jejího daňového přiznání. Dále pověřená pracovnice žalovaného podotkla, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby vznesla návrh na výsledk svědků již v daňovém řízení. K otázce osvobození žalobkyně od DPH pověřená pracovnice žalovaného

odkázala na odstavec 21 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a uvedla, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. K tomu dodala, že daňové orgány odmítly nárok žalobkyně na odpočet DPH v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že v těchto případech nelze snižovat hodnotu plnění, která jsou vykázána jako osvobozená od DPH. Závěrem uvedla, že žalobkyně nesprávně směšuje daňové a trestní řízení, resp. skutečnosti s nimi související, přičemž pro daný případ je zcela nepodstatné, zda došlo k trestnímu odsouzení příslušných subjektů rozporované obchodní transakce, či nikoli.

Soud při jednání v intencích § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), provedl na návrh žalobkyně důkaz čtením dokladu o bezpečnostní způsobilosti Ing. A. K. ze dne 26. 2. 2015.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 21. 8. 2012 Finanční úřad v Děčíně (dále jen „finanční úřad“) vyzval žalobkyni, aby předložila evidenci podle § 100 zákona o DPH, důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v daňovém přiznání za 2. čtvrtletí 2012 včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním a důkazní prostředky k prokázání nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie, a dále, aby jakýmkoli vhodným způsobem prokázala, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v daňovém přiznání byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH a že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného státu Evropské unie. Finanční úřad měl pochybnosti o tom, zda byla předmětná plnění skutečně přijata, zda byl odpočet DPH uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH a zda byly splněny podmínky podstatné pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 téhož zákona, neboť deklarovaná hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota dodání zboží do jiného členského státu značně převýšily hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích a svou výší byly naprosto ojedinělé. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 3. 9. 2012, doručeným finančnímu úřadu dne 7. 9. 2012, k němuž připojila řadu listin.

Dožádáním ze dne 27. 9. 2012 finanční úřad požádal Finanční úřad v Čáslavi o prověření faktického uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 120120066 vystaveným žalobkyní společností STARBRIGHT (datum uskutečnění plnění 22. 5. 2012, předmět plnění – technický olej standardizovaný, základ daně 27.430.465,83 Kč,

DPH 5.486.093,17 Kč). Současně finanční úřad dožádáním ze dne 27. 9. 2012 požádal Finanční úřad v Olomouci o prověření faktického uskutečnění přepravy společností IDS CARGO, a. s., podle daňového dokladu č. 2127000164 vystaveného touto společností žalobkyni (datum uskutečnění 23. 5. 2012, předmět plnění – přeprava řepkového oleje z Čáslavi do Velkých Levár, množství jedno, za cenu nula, odběratel – společnost WALTHER).

Dne 3. 10. 2012 předložila žalobkyně finančnímu úřadu evidenci pro daňové účely za 2. čtvrtletí 2012 a další listiny. Finanční úřad v Olomouci předal dne 23. 11. 2012 finančnímu úřadu protokol o ústním jednání ze dne 15. 11. 2012 a další dokumenty jako odpověď na zmíněné dožádání.

Dožádáním ze dne 29. 11. 2012 finanční úřad požádal Finanční úřad Brno I. o prověření faktického uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem č. 12/0011 vystaveným společností PLURIBUS (datum uskutečnění 21. 5. 2012, předmět plnění – surový řepkový olej 1.032,23 tun, odběratel STARBRIGHT).

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2012 finanční úřad žalobkyni vyzval, aby prokázala, že ze zdanitelného plnění uvedeného v daňovém dokladu č. 120120066, vystaveném dodavatelem STARBRIGHT s datem uskutečnění zdanitelného plnění 22. 5. 2012 a předmětem plnění – technický olej standardizovaný v množství 1.082.530 kg, základní sazba daně, byl nárok na odpočet DPH uplatněn v souladu s § 73 odst. 6 zákona o DPH. Finanční úřad upozornil žalobkyni na skutečnost, že podle jeho zjištění přepravovala společnost IDS CARGO, a. s., které za žalobkyni předal zboží k přepravě dodavatel STARBRIGHT, řepkový olej, u kterého se uplatňuje snížená sazba daně.

Dne 5. 12. 2012 obdržel finanční úřad odpověď Finančního úřadu v Čáslavi na dožádání včetně protokolu o ústním jednání ze dne 21. 11. 2012 a dalších listin. Dne 18. 12. 2012 podala žalobkyně své vyjádření k výzvě k prokázání skutečností.

Dožádáním ze dne 20. 12. 2012 se finanční úřad obrátil na Finanční úřad v Čáslavi s tím, aby provedl u společnosti STARBRIGHT dokazování ve vztahu k aplikaci sazeb DPH, zejména zda došlo ke změně fyzikálních a chemických vlastností surového řepkového oleje tak, že při vyskladnění zboží a jeho fakturaci byla zákonně aplikována základní sazba daně. Současně požádal o provedení výsledku zaměstnanců společnosti STARBRIGHT P. M. a T. V.

Dožádáním ze dne 20. 12. 2012 finanční úřad požádal Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu o zaslání jeho rozhodnutí ze dne 31. 8. 2012, č. j. 12222/12/12-1300-109360, na které se ve svém vyjádření odvolávala žalobkyně. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu předalo předmětné rozhodnutí správci daně dne 29. 1. 2013.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 1. 2. 2013 zahájil správce daně uvedeného dne u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012. Správce daně uvedl, že pochybnosti sdělené ve výzvě ze dne 21. 8. 2012 vyvolaly v procesu jejich odstraňování další pochybnosti a vznikla důvodná potřeba dalšího rozsáhlého dokazování, proto nelze pokračovat v postupech k odstranění pochybností a je nutné zahájit daňovou kontrolu, a to v rozsahu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 4. 2013 soud zjistil, že dožádaný Finanční úřad pro Středočeský kraj provedl výslech svědka P. M., zaměstnance společnosti STARBRIGHT, který má na starosti skladování, příjem a výdej olejů a v areálu firmy vykonává práci každý pracovní den. Na otázku, zda je mu známo, že by byl olej uskladněný

v pevně stojících nádržích nebo uložený v přistavených cisternových vozech v areálu firmy nějakým způsobem upravován tak, že by docházelo ke změně fyzikálních a chemických vlastností řepkového oleje, svědek odpověděl: „to určitě ne“.

Podle protokolu ze dne 22. 4. 2013 provedl správce daně výslech svědka Ing. T. V., který pracoval pro společnost STARBRIGHT od 1. 6. 2008 do září 2012 jako technolog skladování. Svědek uvedl, že za jeho působení nepřijelo do areálu firmy nic jiného než řepka a v tomto areálu v žádném případě nebylo možné provádět chemické úpravy surového řepkového oleje mající za následek změny chemických vlastností zpracovávaného produktu. Svědkovi není známo, že by surový řepkový olej uskladněný v pevně stojících nádržích nebo uložený v přistavených cisternových vozech v areálu firmy nějakým způsobem upravován tak, že by docházelo ke změně jeho fyzikálních a chemických vlastností.

Z protokolu ze dne 24. 4. 2013 vyplynulo, že správce daně vyslechl svědka J. Š., jednatele a jediného společníka společnosti STARBRIGHT, který uvedl, že žalobkyně poskytuje této společnosti daňové a ekonomické poradenství po dobu pěti nebo šesti let a není jejich běžným obchodním partnerem, pokud jde o obchodování s technickými oleji standardizovanými. Obchod mezi společnostmi STARBRIGHT a žalobkyní se uskutečnil proto, že žalobkyně olej poptala. Svědek potvrdil, že společnost STARBRIGHT koupila od společnosti PLURIBUS surový řepkový olej se sníženou sazbou DPH, tento před dalším prodejem nijak neupravovala a dodala jej jako technický olej standardizovaný se základní sazbou DPH žalobkyni.

Na základě dožádání provedl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dne 25. 4. 2013 ústní jednání, při kterém vyslechl zmocněnkyni společnosti PLURIBUS L. G. Uvedla, že tato společnost zprostředkovává nákup a prodej řepkového oleje a nemá žádného zaměstnance. Předložila tři smlouvy o prodeji a nákupu rostlinných tuků uzavřené mezi společnostmi STARBRIGHT a PLURIBUS. Nakládka byla ze Slovenska, olej byl objedнан od společnosti AVAN na základě požadavků společnosti STARBRIGHT, společnost AVAN toto zboží dodala přímo společnosti STARBRIGHT, která je převzala. Společnost PLURIBUS figurovala pouze jako zprostředkovatel, nezajišťovala ani přepravce, nemá skladovací prostory. Nákup zboží uhradila společnost PLURIBUS společnosti AVAN postoupením pohledávky za společností STARBRIGHT a částečnou úhradou předcházející tomuto postoupení.

Podle protokolu ze dne 26. 4. 2013 provedl správce daně výslech svědka J. K., strojvedoucího společnosti IDS CARGO, a. s. Svědek uvedl, že realizoval ve dnech 23. až 24. 5. 2012 přepravu z Čáslavi do Velkých Levár na Slovensku. Jednalo se o cisterny, jejichž obsah nebyl svědkovi znám. Vlakovou soupravu svědek odstavil na šesté koleji ve Velkých Levárech, dokumentaci ponechal v lokomotivách, odevzdal ji následující nebo střídající strojvedoucí.

Finanční úřad pro Olomoucký kraj provedl dne 13. 5. 2013 na základě dožádání správce daně výslech svědka J. M., strojvedoucího společnosti IDS CARGO, a. s. Svědek uvedl, že dne 27. 5. 2013 prováděl přepravu vlakové soupravy z Velkých Levár do Břeclavi.

Z protokolu ze dne 12. 6. 2013 soud zjistil, že správce daně provedl výslech svědka Bc. M. G., předsedy představenstva společnosti IDS CARGO, a. s. Svědek uvedl, že přeprava je domluvena s plátcem přepravy podle časového harmonogramu, a pokud nejsou nějaké odchylky, tak o ukončení přepravy neinformují. Byl oznámen předpokládaný čas příjezdu a ten byl pravděpodobně dodržen. Objednateli přepravy pan Ď. (jednatel společnosti WALTHER) to oznámil pravděpodobně někdo z dispečinku. K faktickému doručení došlo

přijetím vlaku do stanice určení, resp. dodržením předpokládaného času příjezdu do stanice Velké Leváre, tím úloha společnosti IDS CARGO, a. s., skončila. Svědek dodal, že na nákladním listu nebylo v tomto případě potvrzeno převzetí, nicméně objednatel nepotvrzený nákladní list akceptoval.

Správce daně opakovaně nahlížel do trestního spisu vedeného Policií České republiky, Krajským ředitelstvím policie Ústeckého kraje, Službou kriminální policie a vyšetřování, Územním odborem Děčín, Oddělením hospodářské kriminality, pod sp. zn. KRPU-1687/TČ-2013-040281 ve věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a odst. 2 písm. c) trestního zákoníku ve stádiu pokusu, kterého se mohl dopustit Ing. A. K. V tomto řízení uplatňoval správce daně jménem České republiky postavení poškozeného. Z uvedeného trestního spisu získal úřední záznam o vysvětlení podaném dne 23. 4. 2013 Ing. A. K., společníkem a jednatelem žalobkyně. Ing. K. uvedl, že společnost STARBRIGHT je daňově poradenským klientem žalobkyně, která jí asi od roku 2011 poskytuje daňové poradenství a zajišťuje její zastupování při daňových kontrolách a komplikovanějších postupech k odstranění pochybností. J. Š., mladší, ze společnosti STARBRIGHT nabídl žalobkyni možnost realizace obchodu s vlakem oleje s tím, že dodá i kontakt na potenciálního zákazníka. Olej byl žalobkyni nabídnut za cenu 998 Eur za tunu, se zákazníkem WALTHER se Ing. K. podařilo domluvit cenu 1.000 Eur za tunu. Olej byl následně žalobkyni dodán, přičemž společnost STARBRIGHT zajistila i expedici a odeslání vlaku zákazníkovi a Ing. K. si vlak nijak nepřebíral, zboží neviděl, nekontroloval. Převahu zajistila společnost IDS CARGO, a. s., objednal a hradil ji kupující a zboží bylo převzato ve Velkých Levárech. Ing. K. se později dozvěděl, že společnost WALTHER vykazala příjem zboží v rámci trojstranného obchodu, tedy je musela dodat do jiného členského státu, a to do Maďarska. Ze společnosti WALTHER jednal Ing. K. vždy jen s jednatelem, na jeho jméno si nevzpomněl, jednal s ním po telefonu, v den podání vysvětlení na něj telefon neměl, osobně se nesetkali. Ing. K. nevěděl, proč mu pan Š. tento obchod nabídl a proč jej nezrealizoval sám. Kupní cena byla uhrazena v několika platbách, ovšem bez DPH, a to z finančních prostředků získaných od odběratele WALTHER, neboť žalobkyně v době uzavření obchodu takovou výší volných finančních prostředků nedisponovala. Podle Ing. K. bylo zboží, které prodal společnosti WALTHER nejspíše totožné s tím, které společnost PLURIBUS dodala společnosti STARBRIGHT, která žádné úpravy s olejem neprovádí, protože k tomu není vybavena.

Přípisem ze dne 19. 8. 2013 požádala Policie České republiky správce daně o součinnost spočívající v podání zprávy o tom, jaká by vznikla České republice škoda na DPH jednáním žalobkyně, pokud by vlaková souprava s olejem nebyla ve Velkých Levárech vyložena a vrátila se zpět do České republiky. K tomuto přípisu byl připojen výsledek šetření Policejního sboru Slovenské republiky ze dne 28. 6. 2013, podle kterého bylo z výpovědí osob pracujících v železniční stanici Velké Leváre J. P., L. P., A. B., P. Z. a J. Ch. zjištěno, že s vlakem č. 46837 odstaveným na šesté koleji ve zmíněné železniční stanici mohla manipulovat jen společnost IDS CARGO, a. s., k žádné manipulaci nedošlo, není tam přístup nákladních vozidel, a proto nebylo možné přečerpání.

Podle zápisu o výslechu svědka ze dne 23. 5. 2013, vyhotoveného Policejním sborem Slovenské republiky a předaného správci daně Policií České republiky, svědek M. O., jednatel společnosti PLURIBUS, potvrdil dodání surového řepkového oleje společnosti STARBRIGHT dne 21. 5. 2012 a dodal, že s touto společností obchodoval již v minulosti. V době splatnosti faktury šly platby přímo společnosti AVAN, která byla

výhradním dodavatelem společnosti PLURIBUS, která byla pouze zprostředkovatelem. Její úlohou bylo zboží objednat, aby bylo následně dodáno přímo kupujícímu. Dopravu řešil její dodavatel, nebo kupující. Společnost PLURIBUS žádné úpravy s řepkovým olejem neprováděla, neměla k němu přístup.

Z úředního záznamu o podání vysvětlení ze dne 14. 6. 2013 získaného správcem daně od Policie České republiky soud zjistil, že jednatel společnosti WALTHER M. Ď. uvedl, že dne 23. 5. 2012 koupil od žalobkyně technický standardizovaný olej, jednalo se o jediný obchod se žalobkyní, zaplacen bylo bankovním převodem. Žalobkyni oslovil pan Ď. telefonicky s tím, že má zájem o koupi technického oleje. Odkud získal kontakt na žalobkyni, neví. Rovněž neví, k jakému účelu je tento olej určen, neprováděl na něm žádné úpravy, koupil jej jen za účelem dalšího prodeje jako zprostředkovatel. Zakoupený olej byl přepraven do železniční stanice Velké Leváre, vykládku pan Ď. neřešil, to si řešil odběratel. Společnost WALTHER prodala předmětný olej maďarskému odběrateli T É S F TRANSZ. Zaplacen bylo formou postoupení pohledávky. Pan Ď. dodal, že se společností STARBRIGHT obchoduje nepravdělně, jedná se též o obchod s olejem.

Správce daně obdržel od Policie České republiky také úřední záznamy o vysvětleních ze dne 10. 7. 2013 podaných R. a R. A. ze společnosti AVAN. R. A. předeslal, že tato společnost se zabývá zprostředkováním stavební činnosti. K věci uvedl, že se nemůže vyjádřit k původu zboží, podstatné věci ohledně tohoto případu řešil jeho bratr. R. A. věděl jen to, že se řepkový olej nakoupil v Maďarsku a prodal společnosti PLURIBUS, se kterou obchodovali vícekrát, vždy s řepkovým olejem. R. A. potvrdil, že se společnost AVAN zabývá zprostředkováním stavební činnosti. K věci uvedl, že neobjednával přepravu, ani nejednal se společností IDS CARGO, a. s., jen byl dohodnut se společností PLURIBUS, že přepravu zaplatí společnost AVAN. R. A. konstatoval, že nikdy nebyl ve Velkých Levárech, ani v Čáslavi, nikdy nejednal se společností STARBRIGHT, ani se společností WALTHER, všechno zajišťovala společnost PLURIBUS. Společnost AVAN nezajišťovala ani nakládku oleje, koupili jej už naložený a zaplatili přepravu vlakem, jak byli dohodnuti se společností PLURIBUS.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 9. 2013 správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala naplnění zákonných podmínek vyplývajících z § 64 zákona o DPH, zejména aby prokázala, že zboží bylo fakticky dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a že na tuto osobu bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako jeho vlastník. Správce daně uvedl, že mu vznikly pochybnosti o faktickém dodání zboží do jiného členského státu, neboť podle jeho zjištění byl řepkový olej ve dnech 23. až 24. 5. 2012 přepraven z Čáslavi do Velkých Levár na Slovensku, kde vozy pouze stály odstavené na šesté koleji a odkud byly dne 27. 5. 2012 přepraveny do Břeclavi a následně do Čáslavi. Správce daně vyslovil domněnku, že se jedná o jednu a tutéž dodávku, která byla postupně fakturována mezi společnostmi AVAN, PLURIBUS, STARBRIGHT, poté žalobkyní a dále společnostmi WALTHER (zboží nepřebrala), AVAN a PLURIBUS, přičemž byla fakticky realizována přeprava mezi Českou republikou a Slovenskem, aniž docházelo k faktickému dodávání mezi uvedenými subjekty. Na tuto výzvu reagovala žalobkyně vyjádřením ze dne 15. 10. 2013.

V rámci mezinárodní výměny informací se slovenskými daňovými orgány správce daně zjistil, že podle výpovědi M. Ď., jednatele společnosti WALTHER, se jednalo o třístranný obchod, ve kterém byla dodavatelem žalobkyně, prvním odběratelem společnost WALTHER a druhým odběratelem T É S F TRANSZ, přičemž přeprava z České republiky na Slovensko se uskutečnila prostřednictvím vlakové soupravy, ve Velkých Levárech byl olej

přečerpán do nákladních automobilů a přepraven do Maďarska druhému odběrateli. Podle § 45 slovenského zákona o DPH (zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, dále jen „slovenský zákon o DPH“) je jednou z podmínek třístranného obchodu to, že je zboží odesláno nebo přepraveno přímo od prvního dodavatele druhému odběrateli z jednoho členského státu do jiného, což v tomto případě nebylo splněno. Z dokladů předložených M. Ď. slovenský daňový orgán zjistil, že za druhého odběratele T É S F TRANSZ uhrazovala pohledávky společnosti WALTHER společnost AVAN. Výsledkem R. A. ze společnosti AVAN slovenský daňový orgán zjistil, že tato společnost nakupovala řepkový olej od společnosti T É S F TRANSZ a dále jej prodávala společnosti PLURIBUS. Podle R. A. i podle daňového přiznání společnosti AVAN šlo o třístranný obchod, ve kterém společnost T É S F TRANSZ vystupovala jako dodavatel, společnost AVAN jako první odběratel a společnost PLURIBUS jako druhý odběratel. Ani v tomto případě nebyla podle slovenského daňového orgánu splněna podmínka § 45 slovenského zákona o DPH, neboť R. A. za společnost AVAN nepředložil doklady prokazující nákup zboží.

Mezinárodní výměnou informací s maďarskými daňovými orgány správce daně zjistil, že společnost T É S F TRANSZ přiznala pořízení zboží od společnosti WALTHER v souhrnném hlášení. Ředitel společnosti F. T. neznal okolnosti transakcí, domníval se, že je dojednala jeho přítelkyně Slovenka M. K., která jej požádala, aby zřídil společnost T É S F TRANSZ za účelem obchodování s řepkovým olejem, dostával za to měsíčně 100 až 150 Eur. Zmíněná společnost pořídila 1.082,53 tun řepkového oleje, který přeprodala nejprve společnosti Rada – SK, s. r. o., a poté společnosti AVAN. Podle sdělení paní K. bylo zboží odesláno po železnici do stanice Velké Leváre. Nebyli přítomni při předání zboží, nebylo prokázáno pořízení ani dodání. Společnosti WALTHER zaplatila společnost AVAN.

Správce daně následně seznámil dne 4. 12. 2013 žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění a poskytl jí možnost se k nim vyjádřit. Poté byla dne 19. 5. 2014 se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 1420275/14/2503-05402-507144, obsahující jednotlivá zjištění správce daně a jejich hodnocení. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně platební výměr ze dne 23. 5. 2014, č. j. 1462989/14/2503-24801-505307, jímž vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 663.249 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zaměřil na námitku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, které žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný dospěl při vymezení daňového podvodu k podstatně odlišnému právnímu názoru oproti správci daně a tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Této námitce soud nepřisvědčil.

Pokud žalovaný usoudil, že daňový podvod bylo třeba vymezit jinak, než to učinil správce daně, možnosti jeho postupu byly omezené, neboť daňový řád neumožňuje odvolacímu orgánu v daňovém řízení zrušit rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu má odvolací orgán výhradně a jen tyto tři možnosti, jak o podaném odvolání rozhodnout: napadené rozhodnutí

změnit, nebo napadené rozhodnutí zrušit a současně zastavit řízení, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Veškeré případné vady odvoláním napadeného rozhodnutí či jemu předcházejícího postupu správce daně prvního stupně proto musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz).

Právě na situace vznikající při odstraňování případných vad v odvolacím řízení pamatuje § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého „*[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ Citované ustanovení tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost seznámit odvolatele s odlišným právním názorem, k němuž odvolací orgán dospěl, ovšem výlučně a jen tehdy, pokud by tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Za rozhodnutí v neprospěch odvolatele je přitom třeba považovat takové rozhodnutí, které má tíživěji zasáhnout jeho majetkovou sféru (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Shodný názor zastává i odborná literatura [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115]. Soud shledal, že v projednávané věci nevedl odlišný právní názor žalovaného ke zhoršení postavení žalobkyně ve smyslu výraznějšího zásahu do její majetkové sféry, neboť jí zůstala uložena daňová povinnost ve stejné výši, jakou určil v platebním výměru správce daně. Žalovaný proto nepochybil, pokud žalobkyni se svým právním názorem seznámil až v žalobou napadeném rozhodnutí.

Soud neshledal žádné porušení procesních práv žalobkyně ani v tom, že skutečnost, že společnosti WALTHER a AVAN v rozporu se slovenskou a unijní právní úpravou nepřiznaly pořízení řepkového oleje z jiného členského státu, byla zjištěna až dne 13. 5. 2014, tj. deset dnů před vydáním platebního výměru. Žalobkyně totiž byla s těmito zjištěními náležitě seznámena v rámci zprávy o daňové kontrole, která s ní byla řádně projednána dne 19. 5. 2014. Pro tvrzení žalobkyně, že jí správce daně odmítl dát dne 19. 5. 2014 čas na vyhodnocení uvedených důkazů, soud ve správním spisu nenašel oporu. Soud proto konstatuje, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby na uvedená zjištění reagovala během projednání zprávy o daňové kontrole, případně v rámci odvolání proti platebnímu výměru nebo kdykoli během odvolacího řízení. Na tomto místě soud poznamenává, že samotné skutkové zjištění daňových orgánů, že společnosti WALTHER a AVAN nepřiznaly a neodvedly DPH z pořízení řepkového oleje z jiného členského státu Evropské unie, žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v podané žalobě nijak nezpochybňovala.

Argumentace žalobkyně tím, co by učinila, kdyby měla možnost se vyjádřit k důkazům od slovenských daňových orgánů, je s ohledem na skutečnost, že žalobkyni tuto možnost nikdo neodepřel, zcela lichá. Jak již soud uvedl, žalobkyně mohla veškeré své výhrady uplatnit přinejmenším v rámci odvolání, a je tedy spíše s podivem, že tak neučinila. V tomto kontextu se její žalobní námitka, že neumožněním vyjádřit se k důkazům dodaným

slovenskou daňovou správou ji zkrátila na právech uvedených v § 88 odst. 2 a v § 115 odst. 2 daňového řádu a v čl. 38 Listiny základních práv a svobod, jeví být účelovou. Každopádně však s ohledem na výše uvedené rozhodně není důvodná.

Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že nebyl dostatečně objasněn skutkový stav stran existence skutkových okolností, na nichž stojí daňový podvod. Žalobkyně se mýlí, pokud se domnívá, že si měl správce daně vyžádat výsledky daňové kontroly u společnosti STARBRIGHT, aby mohl žalobkyni obvinít z daňového podvodu. Především již samotná formulace, že správce daně obvinil žalobkyni z daňového podvodu, je poněkud zavádějící a nevhodně směšuje trestněprávní a daňovou rovinu daného případu. Správce daně neobvinil žalobkyni z daňového podvodu, nýbrž pouze konstatoval, že žalobkyně se účastnila řetězového obchodu, který byl zatížen daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla nebo měla vědět. Vzhledem k tomu, v čem spatřoval daňový podvod správce daně (změna daňové sazby) a v čem jej viděl žalovaný (nepřiznání a neodvedení DPH společnostmi WALTHER a AVAN), není podle názoru soudu vůbec podstatné, jak skončila daňová kontrola u společnosti STARBRIGHT, neboť mechanismus podvodu byl v obou případech formulován tak, že by na něm závěry daňové kontroly u společnosti STARBRIGHT nemohly nic změnit. Zejména ve vztahu k náhledu žalovaného na danou problematiku je zcela zjevné, že ke vzniku daňového podvodu stačilo, že společnost WALTHER (případně též společnost AVAN) neodvedla DPH z pořízení řepkového oleje z jiného členského státu, ač k tomu byla povinna, a že žalobkyně si současně v rámci obchodování s předmětným řepkovým olejem uvnitř daného řetězce požádala o odpočet DPH. V tomto směru pak výsledky daňové kontroly u společnosti STARBRIGHT nemají pro projednávanou věc žádný význam a nebylo povinností daňových orgánů si je vyžadovat. Tvrzení žalobkyně, že předmětná daňová kontrola zřejmě neprokázala zapojení společnosti STARBRIGHT do daňového podvodu, a proto ji správce daně účelově opomenul, považuje soud za čirou spekulaci, když soud nemá žádné pochybnosti o tom, že daňová kontrola u zmíněné společnosti nebyla rozhodující pro vyhodnocení daňového podvodu a vědomosti žalobkyně o něm.

Jako irelevantní posoudil soud argument žalobkyně, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí uplynuly více než dva roky od podání trestního oznámení a žalobkyni ani jejímu statutárnímu orgánu dosud nebylo sděleno obvinění. Soud zdůrazňuje, že trestní a daňové řízení jsou dvě na sobě zcela nezávislá řízení, která se řídí odlišnými procesními postupy a jsou ovládána jinými principy. Délka a vývoj trestního řízení proto nemohou mít žádný vliv na zákonnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Tvrzení žalobkyně, že trestní oznámení bylo odloženo ad acta a že orgány činné v trestním řízení neshromáždily ani indicie, že by mohl být spáchán trestný čin, představují podle názoru soudu další nepodložené spekulace. Soudu je naopak z jeho úřední činnosti známo, že orgány činné v trestním řízení dosud předmětnou kauzu prověřují, neboť i v průběhu tohoto soudního řízení žádaly o nahlédnutí do soudního spisu, aby si doplnily potřebné podklady. Úvaha žalobkyně, že správce daně musel být o odložení trestního oznámení a neshromáždění dostatečných indicií orgány činnými v trestním řízení informován, ale důkaz o tom nezaložil do spisu, neboť svědčí ve prospěch žalobkyně, se s ohledem na výše uvedené nezakládá na pravdě, nýbrž jen na vyvrácených spekulacích.

K námitce žalobkyně, že její jednatel a jediný společník Ing. A. K. disponuje dokladem o bezpečnostní způsobilosti, který mu dne 26. 2. 2015 vydal Národní bezpečnostní úřad, soud konstatuje, že tato skutečnost není pro projednávanou věc podstatná. Rozhodující je, zda byla řádně zjištěna existence daňového podvodu a zda bylo hodnověrně osvědčeno, že žalobkyně o tomto daňovém podvodu věděla či měla vědět. Jakým způsobem tato zjištění vyhodnotil v mezích své působnosti Národní bezpečnostní úřad, nemůže mít žádný vliv na jejich posouzení daňovými orgány, neboť každý z těchto orgánů veřejné moci hodnotí zjištěné skutečnosti z jiných hledisek a zcela nezávisle. Lze si proto představit i situaci, kdy zapojení daňového subjektu do obchodování v řetězci zatíženého podvodem, o němž měl tento daňový subjekt vědět, bude mít daňové důsledky, ale nebude ve vztahu k tomuto daňovému subjektu trestně postižitelné. Tato forma participace na daňovém podvodu pak teoreticky nemusí být ze strany Národního bezpečnostního úřadu hodnocena jako bezpečnostní riziko. Soudu nepřísluší spekulovat o tom, jaké úvahy vedly Národní bezpečnostní úřad k vydání předmětného dokladu, zda disponoval všemi relevantními informacemi a zda je řádně vyhodnotil, a proto soud toliko konstatuje, že existence žalobkyní namítaného dokladu ze dne 26. 2. 2015, který byl navíc vydán osobě odlišné od žalobkyně, nic nemění na zjištěních správce daně ohledně daňového podvodu včetně zapojení žalobkyně.

Tvrdí-li žalobkyně, že správce daně opomenul významné zdroje informací, které mohly potvrdit, nebo vyvrátit existenci daňového podvodu, soud podotýká, že žalobkyně neupřesnila, jaké zdroje informací měla na mysli. Soudu nepřísluší domýšlet, co konkrétně žalobkyně touto obecnou námitkou mínila, a proto jen v obecné rovině konstatuje, že nezjistil žádné významné zdroje informací, které by daňové orgány opomenuly. Pokud žalobkyně za tyto zdroje považovala zprávu o daňové kontrole společnosti STARBRIGHT, informaci orgánů činných v trestním řízení o odložení trestního oznámení podaného správcem daně, nebo doklad o bezpečnostní způsobilosti Ing. K., soud odkazuje na předchozí odstavce odůvodnění, v nichž se těmito skutečnostmi zabýval. Lze proto uzavřít, že napadené rozhodnutí je založeno na dostatečně zjištěném skutkovém stavu.

Žalobkyně dále namítala, že žalovaný při svém rozhodování použil nezákonně získané důkazy, a to vysvětlení shromážděná orgány činnými v trestním řízení. Soud v této souvislosti považuje za potřebné připomenout, že mu nepřísluší hodnotit postup orgánů činných v trestním řízení a zkoumat, zda správce daně mohl uplatňovat jménem České republiky postavení poškozeného v trestním řízení, či nikoli. Pro projednávanou věc je podstatné, že správce daně získal informace od orgánů činných v trestním řízení oficiální cestou a tyto orgány mu je poskytly zcela dobrovolně. Žalobkyně by si měla uvědomit, že podle § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Soud nemá pochybnosti o tom, že Policie České republiky je orgánem veřejné moci, tudíž zmíněné ustanovení správcem daně umožňuje, aby od Policie České republiky vyžadoval údaje, které potřebuje pro správné stanovení daně. Soud k tomu dodává, že využívání informací z trestního řízení v rámci daňového řízení není ojedinělou záležitostí a bývá poměrně časté zejména právě v souvislosti s daňovými podvody. Užití informací, které správce daně získal od orgánů činných v trestním řízení, Nejvyšší správní soud výslovně aproboval např. v rozsudku ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 - 43, nebo ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 123/2015 - 53, oba dostupné na www.nssoud.cz.

Přísnější podmínky formuloval Nejvyšší správní soud pro použití listin, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení. Ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že takové listiny mohou být za splnění určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení: „*V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem ... a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).*“

Citované podmínky byly podle názoru zdejšího soudu v projednávané věci splněny. Příslušné listiny obsahující výpovědi svědků a podaná vysvětlení pořídily orgány činné v trestním řízení nezávisle na probíhajícím daňovém řízení, a to pro své vlastní účely v rámci vyšetřování podezření ze spáchání trestného činu. Pořízení těchto listin v trestním řízení tak rozhodně nebylo motivováno tím, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit žalobkyni být přítomna při výsledku svědka a klást mu otázky. Soud nemá pochybnosti o tom, že předmětné listiny byly v trestním řízení pořízeny v souladu se zákonem, ostatně žalobkyně v tomto smyslu nic nenamítala. Do sféry správce daně se tyto listiny dostaly legálně, byly mu oficiální cestou předány přímo ze strany Policie České republiky, přičemž se nejedná o listiny, k nimž by správce daně s ohledem na jejich obsah neměl mít přístup. Tyto listiny byly žalobkyni zpřístupněny a žalobkyně měla možnost se k nim vyjádřit již v průběhu daňové kontroly a navrhnout případně důkazy, které by obsah těchto listin korigovaly či vyvrátily. To však žalobkyně neučinila. Žalobkyni rovněž nic nebránilo v tom, aby navrhla provedení důkazu výsledkem svědka, jehož výpověď si správce daně opatřil od orgánů činných v trestním řízení, a dosáhla tak přímé účasti na dokazování a možnosti klást svědkovi otázky. Ani tohoto oprávnění však žalobkyně nevyužila.

K odkazům žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 As 16/2007, 1 As 96/2008 a 1 As 34/2010 zdejší soud podotýká, že tyto rozsudky se zabývají problematikou dokazování v řízení o přestupku, které se od daňového řízení v podstatných rysech odlišuje. Závěry Nejvyššího správního soudu v těchto rozsudcích uvedené proto podle názoru zdejšího soudu nelze na projednávanou věc vztáhnout a naopak je třeba postupovat

v souladu s výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119.

Poukazuje-li žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 - 70, dostupný na www.nssoud.cz, zdejší soud považuje za potřebné upozornit na to, že z předmětného rozsudku nevyplývají konkrétní skutkové okolnosti daného případu, a proto nelze zhodnotit, zda v dané věci byly, či nebyly splněny výše popsané podmínky pro užití listin zachycujících výpovědi osob učiněné v jiných řízeních pro účely daňového řízení. Žalobkyni lze přisvědčit, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku uvedl, že „[d]le ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (již citovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 175, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS) nelze takovou výpověď použít jako důkaz v situaci, kdy je v daňovém řízení možné provést řádný výslech této osoby jako svědka při respektování příslušných procesních práv daňového subjektu.“ Tato úvaha, která se týkala výpovědi učiněné v rámci podání vysvětlení podle § 158 trestního řádu, ovšem nemá ve zmiňovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu žádnou oporu. Ani rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ani rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 175, totiž rozhodně neuvádějí, že by v případě možnosti provést výslech svědka v daňovém řízení bylo vyloučeno použít jako důkaz listinu zaznamenávající výpověď této osoby v jiném řízení, pouze formulují konkrétní podmínky, kdy takovou listinu použít lze. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud citovanou větu v rozsudku dne 15. 5. 2009, č. j. 5 Afs 53/2008 - 70, nijak blíže neodůvodnil, zastává zdejší soud názor, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku toliko shledal, že nebyly splněny podmínky pro použití listiny zachycující výpověď určité osoby pořízenou v jiném řízení. Tyto podmínky (pořízení listiny nezávisle na daňovém řízení a v souladu se zákonem, legální získání této listiny správcem daně a její zpřístupnění žalobkyni za účelem seznámení a případného navržení dalších důkazů) však v projednávané věci splněny byly, jak soud podrobněji popsal výše.

Podle názoru soudu není namístě vytýkat daňovým orgánům, že vycházely z listin zachycujících vysvětlení osob a výslechy svědků v trestním řízení, neboť klíčové skutečnosti byly prokázány jinými důkazními prostředky. Žalobkyně by měla mít na paměti, že okolnosti vlastního daňového podvodu byly prokázány především daňovým přiznáním společnosti WALTHER, ve kterém bylo pořízení zboží od žalobkyně (tj. z jiného členského státu Evropské unie) vykázáno jako třístranný obchod, listinnými doklady souvisejícími s přepravou předmětného zboží z Čáslavi do Velkých Levár a výpověďmi svědků J. K. a Bc. M. G., pořízenými přímo v daňovém řízení, z nichž vyplynulo dodání zboží ze strany žalobkyně přímo společnosti WALTHER, což brání kvalifikaci dané obchodní transakce jako třístranného obchodu. Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu pak vyplynuly zejména z listinných dokladů předložených žalobkyní (faktury potvrzující, že žalobkyně poskytovala společnosti STARBRIGHT daňové a ekonomické poradenství, faktury a dodací listy vztahující se k nákupu a prodeji předmětného oleje, výpisy z účtů, apod.), z výpovědí svědků P. M. a Ing. T. V. realizovaných přímo v daňovém řízení (neprovádění jakýchkoli úprav oleje v areálu společnosti STARBRIGHT) a z výpovědi svědka J. Š. opět pořízené přímo v daňovém řízení (popis vztahů mezi žalobkyní a společností STARBRIGHT). Výpovědi

dalších osob, které nebyly vyslechnuty v daňovém řízení, získané v rámci trestního řízení pouze dokreslovaly a potvrzovaly uvedená zjištění. Za situace, kdy žalobkyně zůstala pasivní, pokud jde o navrhování důkazů vyvracejících uvedená zjištění, a současně sama v průběhu daňového řízení ani v soudním řízení neuplatnila prakticky žádné námitky, jimiž by zpochybňovala skutková zjištění daňových orgánů, když se v podstatě omezila jen na odlišnou interpretaci zjištěných skutečností, nespátňuje soud v okrajovém použití listin zachycujících vysvětlení osob a výslechy svědků v trestním řízení vadu, která by mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Soud uzavírá, že předmětné důkazní prostředky nebyly v daňovém řízení použity v rozporu s § 93 odst. 1 větou první daňového řádu, podle které platí, že „*[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.*“ Stejně tak správce daně dodržel požadavky vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 11. 2001, sp. zn. III. ÚS 190/01, dostupného na nalus.usoud.cz, podle kterého „*[p]rocesní řády v právním systému České republiky tvoří od sebe oddělené procesní soustavy, jejichž vzájemné propojení, resp. propojení s jinými zákony z pohledu požadavků určitosti a předvídatelnosti procesních pravidel musí být procesním zákonem výslovně upraveno ... Pro důkazní řízení z uvedené zásady plyne maxima, dle níž důkazem může být toliko ten prostředek, jímž lze zjistit a objasnit skutečný stav věci, jenž je předvídan příslušným procesním řádem a jenž je dle tohoto řádu proveden. Tyto požadavky, tj. určitost a předvídatelnost procesních pravidel, jakož i jejich promítnutí do důkazního řízení, nutno podřadit pod kautely, vyžadované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“ Vzhledem k tomu, že jak daňový řád, tak i judikatura Nejvyššího správního soudu využití listin získaných z trestního řízení jako důkazních prostředků v rámci daňového řízení obecně umožňuje, lze procesní pravidla v tomto smyslu považovat za předvídatelná.

Dále se soud zaměřil na námitku žalobkyně, že korunní důkazy, na nichž stojí daňový podvod (výslechy svědků M. Ď. a R. A.), správce daně pořídil, aniž šetřil zákonné oprávnění žalobkyně se pořizování důkazů účastnit. K této námitce soud připomíná, že předmětné výslechy svědků provedly z vlastní iniciativy slovenské daňové orgány, na které se správce daně obrátil se žádostí o mezinárodní výměnu informací. V tomto směru se situace v projednávané věci podstatně odlišuje od případu řešeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, publ. pod č. 3016/2014 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém příslušný daňový orgán přímo žádal o výslech svědka. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že „*[p]okud český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, měl by požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že účast daňového subjektu na výslechu právo dožádaného státu umožňuje. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných.*“ Za situace, kdy správce daně nežádal slovenské daňové orgány o provedení výslechu svědků, nelze mu podle názoru zdejšího soudu vytýkat, že nepožádal o umožnění účasti žalobkyně na výslechu svědků. Závěry citovaného judikátu proto nemají pro projednávanou věc žádný význam. Soud

zdůrazňuje, že žalobkyně měla možnost se s listinami obsahujícími záznamy o výsledku obou svědků M. Ď. i R. A. seznámit a vyjádřit se k nim. Žalobkyni rovněž nic nebránilo v tom, aby navrhla provedení výsledku těchto svědků přímo správcem daně, resp. opakování jejich výsledku slovenskými daňovými orgány za přítomnosti žalobkyně. Nic takového ovšem žalobkyně neučinila. S ohledem na uvedené skutečnosti soud nepřisvědčil její námitce, že předmětné důkazní prostředky byly v daňovém řízení použity nezákonně.

K námitce zpochybňující procesní nástroj užitý správcem daně k prověřování daňových povinností žalobkyně soud připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu „*[p]ostup k odstranění pochybností i daňová kontrola ... jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 - 31, publ. pod č. 3175/2015 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Volba konkrétního procesního postupu tedy závisí výhradně na úvaze správce daně. V projednávané věci užil finanční úřad nejprve postup k odstranění pochybností, které podrobně popsal ve výzvě ze dne 21. 8. 2012. V rámci tohoto postupu vyvstaly další pochybnosti, proto finanční úřad přistoupil k vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2012 (s možností takové výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností počítá i judikatura Nejvyššího správního soudu – srov. rozsudek ze dne 22. 12. 2015, č. j. 4 Afs 238/2015 - 29, dostupný na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že se v průběhu postupu k odstranění pochybností ukázalo, že bude třeba provést rozsáhlejší dokazování, správce daně dne 1. 2. 2013 při ústním jednání tento postup ukončil a zahájil daňovou kontrolu. Důvody těchto procesních kroků jsou logicky a srozumitelně popsány v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 2. 2013.

Soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že správce daně prováděl postup k odstranění pochybností po dobu delší, než je přípustné. Především je třeba si uvědomit, že daňový řád žádnou konkrétní maximální délku postupu k odstranění pochybností nestanovuje. Takový limit nevyplývá ani ze žalobkyní citovaného § 254a daňového řádu, ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, dostupného na www.nssoud.cz. Jak předmětné ustanovení, tak zmíněný rozsudek se zabývají výhradně otázkou úroku z daňového odpočtu, nikoli maximální možnou délkou postupu k odstranění pochybností. Tvrzení žalobkyně, že opodstatněná doba trvání tohoto postupu činí podle názoru Nejvyššího správního soudu tři měsíce a jeho přiměřená délka dosahuje podle § 254a daňového řádu pěti měsíců, pokládá soud za evidentní dezinterpretaci textu zákona i závěrů zmíněného rozsudku. Oba dokumenty totiž jednoznačně počítají s tím, že postup k odstranění pochybností může trvat i delší dobu než tři nebo pět měsíců, a právě pro tyto případy formulují nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu. Zdejší soud proto zastává názor, že délka postupu k odstranění pochybností v projednávané věci nepřekročila přípustnou mez a v této délce nelze spatřovat ani domnělou záměnu tohoto institutu s daňovou kontrolou, ani důvod nezákonnosti předmětného postupu.

Namítá-li žalobkyně, že v rámci postupu k odstranění pochybností bylo prováděno rozsáhlé dokazování, což judikatura nepřipouští, soud podotýká, že úkony učiněné finančním úřadem během předmětného postupu nelze považovat za rozsáhlé dokazování. Finanční úřad se pouze dvěma postupnými výzvami obrátil na žalobkyni, aby vyvrátila jeho pochybnosti

a doložila skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně a dále v návaznosti na doklady získané od žalobkyně učinil pět dožádání, jimiž získal další podklady, které správce daně následně vyhodnotil a shledal, že je namístě zahájit daňovou kontrolu. Postup k odstranění pochybností se tedy de facto omezil na shromažďování podkladů, přičemž vlastní dokazování bylo prováděno až během daňové kontroly.

K odkazu žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, publ. pod č. 2729/2013 Sb. NSS, a ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, publ. pod č. 3091/2014 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz, zdejší soud konstatuje, že oba tyto rozsudky skutečně kladou důraz na to, že postup k odstranění pochybností je procesním prostředkem k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňových povinností daňovým subjektem, přičemž má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených, nikoli k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Tyto požadavky byly v projednávané věci splněny. Žalobkyně by měla mít na paměti, že postup k odstranění pochybností byl vyvolán tím, že v daňovém přiznání k DPH za 2. čtvrtletí roku 2012 vykázala zcela ojedinělé hodnoty značně převyšující údaje z předchozích zdaňovacích období, pokud jde o přijatá zdanitelná plnění a dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. V tomto směru tedy finančnímu úřadu zcela přirozeně vznikly pochybnosti a vzhledem k tomu, že v daném okamžiku ještě nemohl předpokládat, že jejich odstranění si vyžádá rozsáhlé dokazování, neboť teoreticky mohlo k jejich odstranění stačit předložení listin ze strany žalobkyně, finanční úřad zcela oprávněně ve vztahu k těmto pochybnostem zahájil postup podle § 89 daňového řádu. Teprve pozdější zjištění vyhodnocení podkladů získaných od žalobkyně a cestou dožádání vedlo správce daně k závěru o nezbytnosti rozsáhlého dokazování a nutnosti zahájit daňovou kontrolu. Ani v tomto ohledu neshledal soud v postupu daňových orgánů žádné pochybení, neboť správce daně zcela v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu vyslovenými v rozsudku ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 - 27, dostupném na www.nssoud.cz, v okamžiku, kdy rozpoznal, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, tento proces ukončil a přešel do režimu daňové kontroly.

Žalobkyně se mýlí, pokud namítá, že se finanční úřad po obdržení podkladů v rámci postupu k odstranění pochybností dlouhodobě odmlčel. Je sice pravdou, že finanční úřad žalobkyni vyzval dne 21. 8. 2012, podklady obdržel dne 7. 9. 2012 a 3. 10. 2012 a žalobkyni poté kontaktoval až výzvou k prokázání skutečností ze dne 3. 12. 2012, nicméně v mezidobí shromažďoval další podklady cestou dožádání ze dne 27. 9. 2012, 29. 11. 2012 a 20. 12. 2012, přičemž zároveň získané podklady zpracovával. Podle názoru soudu proto nelze tvrdit, že by byl bezdůvodně nečinný, ani že by postup k odstranění pochybností byl zatížen průtahy.

Namítá-li žalobkyně, že průběh postupu k odstranění pochybností nepřipomínal písemný či ústní dialog mezi žalobkyní a správcem daně a vymykal se zákonem předvídané povaze tohoto institutu, soud uvádí, že finanční úřad ve výzvě k odstranění pochybností jasně vymezil své pochybnosti a konkrétně popsal, jakým způsobem (předložením všech relevantních listin) může žalobkyně tyto pochybnosti odstranit. Vzhledem k tomu, že po obdržení první části podkladů od žalobkyně, finanční úřad dožádáním oslovil jiné správce

daně, je zcela logické, že před dalším úkonem adresovaným žalobkyni vyčkal na výsledky těchto dožádání. Jak již bylo uvedeno, pochybnosti přetrvaly, proto finanční úřad znovu kontaktoval žalobkyni a vyzval ji k prokázání konkrétních skutečností uvedených ve výzvě ze dne 3. 12. 2012. Následně získané dokumenty pak již vyústily v zahájení daňové kontroly, tudíž zmíněná námitka žalobkyně není důvodná.

Soud tedy neshledal postup k odstranění pochybností nezákonným, a proto není důvod automaticky považovat za nezákonné i zahájení daňové kontroly. Odkazy žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 155/2005, 9 Afs 110/2007, 2 Afs 58/2009, 9 Afs 46/2010, 8 Afs 38/2011 a 1 Afs 105/2012 proto zdejší soud vyhodnotil jako nepřipadné a námitku žalobkyně, že důsledkem nepřiměřeně dlouhého postupu k odstranění pochybností a příliš rozsáhlého dokazování je skutečnost, že všechny důkazy byly získány procesně vadným způsobem, považuje soud za nedůvodnou.

Následně soud přikročil k vlastnímu posouzení existence daňového podvodu a povědomí žalobkyně o tom, že se účastnila obchodních transakcí v řetězci, který byl zatížen daňovým podvodem. V tomto směru je podle názoru soudu zásadní interpretace a následná aplikace pojmu „podvod na DPH“. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45, dostupném na www.nssoud.cz, „[p]ojem ‚podvod na DPH‘ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, Halifax plc a další, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd (dále jen ‚věc Optigen‘), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále jen ‚věc Kittel‘), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft a Péter Dávid (dále jen ‚věc Mahagében‘)]. Uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (resp. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (bližší viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu

(věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, Federation of Technological Industries a další, bod 33). Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc Kittel). Není však povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).“

V rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dodal, že „[n]árok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“

V projednávané věci spatřoval žalovaný daňový podvod v tom, že společnost WALTHER neodvedla daň z pořízení oleje z jiného členského státu, a dodal, že stejného jednání se následně dopustila i společnost AVAN. Jak vyplynulo z dokazování provedeného správcem daně, společnost WALTHER vykazala plnění přijaté od žalobkyně (tj. plnění z jiného členského státu) jako třístranný obchod, ačkoli pro to nebyly splněny podmínky stanovené slovenským i unijním právem. Podle § 45 odst. 1 písm. a) slovenského zákona o DPH, který vychází z čl. 141 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému DPH (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), platí, že třístranným obchodem se rozumí obchod, kterého se účastní tři osoby a jehož předmětem je dodání téhož zboží, které je odesláno nebo přepraveno přímo od prvního dodavatele k druhému odběrateli z jednoho členského státu do jiného. Podle odstavce 2 téhož ustanovení, pokud jsou splněny podmínky pro třístranný obchod podle odstavce 1, první odběratel není povinen platit daň při pořízení zboží z jiného členského státu a pořízení zboží se u této osoby považuje za zdaněné. Jak bylo zjištěno, žalobkyně jakožto první dodavatel v domnělém třístranném obchodu totiž nedodala předmětné zboží přímo společnosti T É S F TRANSZ jako druhému odběrateli do Maďarska,

nýbrž zboží bylo přepraveno pouze do železniční stanice Velké Leváre, čímž mělo být podle sdělení přepravce IDS CARGO, a. s., dodáno společnosti WALTHER. Podle výpovědí jednotlivých pracovníků zmíněné železniční stanice nebylo po příjezdu vlakové soupravy s touto soupravou nijak manipulováno, olej nebyl přečerpán a vlak byl následně vypraven zpět do České republiky. Soud proto nemá pochybnosti o tom, že žalobkyně nedodala předmětný olej přímo maďarské společnosti T É S F TRANSZ, a proto se nemohlo jednat o trojstranný obchod. Slovenské společnosti WALTHER tudíž pořízením zboží z České republiky vznikla povinnost přiznat a odvést DPH z pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Tuto povinnost společnost WALTHER nesplnila, jak vyplývá z jejího daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a ze sdělení slovenských daňových orgánů. Žalovaný tedy v daném řetězci zcela jednoznačně a správně identifikoval místo, kde došlo k porušení daňových předpisů neodvedením DPH.

Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že neodvedením DPH z pořízení zboží z jiného členského státu společností WALTHER došlo k narušení neutrality DPH. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 - 68, dostupného na www.nssoud.cz, „[c]ílem systému odpočtů DPH především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu. Zásada daňové neutrality, a tedy i neutralita v hospodářské soutěži, se plně uplatňuje v rámci systému DPH, jak je nastaven směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která s platností od 1. 1. 2007 zrušila šestou směrnici (u níž byl nicméně tento princip rovněž uplatňován), a jež byla provedena do zákona o DPH.“ Podmínkou pro zachování neutrality DPH je tedy řádné odvedení daně v případech, kdy je k tomu daňový subjekt povinen, protože jedině tehdy může celý systém DPH a jejích odpočtů fungovat. Soud proto nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že obě společnosti WALTHER a AVAN jsou plátcí DPH a i v případě, že by vykázaly uskutečněný obchod jako přijaté a uskutečněné zdanitelné plnění, by to bylo daňově neutrální. Pokud totiž společnost WALTHER neodvedla daň z pořízení zboží z jiného členského státu, narušila tím neutralitu DPH.

Z výše citované judikatury rovněž vyplývá, že není podstatné, zda k daňovému podvodu v daném řetězci došlo před obchodní transakcí, na které se přímo podílela žalobkyně, nebo až poté (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, nebo ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobkyně se proto mylí, pokud se domnívá, že nákup oleje nemohl být zasažen podvodem, k němuž došlo až po jeho prodeji.

S ohledem na výše uvedené lze konstatovat, že v projednávané věci byl naplněn první, druhý i třetí bod tzv. Axel Kittel testu, na který poukázala žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného.

První bod byl naplněn tím, že společnost WALTHER neodvedla daň z pořízení zboží z jiného členského státu, ačkoli k tomu byla podle slovenské i unijní právní úpravy povinna. Došlo tak ke ztrátě daně. Neodvedení daně přitom zároveň představuje narušení principu daňové neutrality (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, podle kterého se princip neutrality DPH může ve své úplnosti uplatnit pouze tam, kde nedochází k porušování povinností stanovených daňovými předpisy). Na tomto místě soud směřem k žalobkyni poznamenává, že na zákonnost napadeného rozhodnutí nemůže mít žádný vliv skutečnost, že žalovaný do svého písemného vyjádření k žalobě zahrnul určitá nepřiliš srozumitelná tvrzení, která odporují obsahu napadeného rozhodnutí. Předmětem soudního přezkumu je totiž výhradně a jen žalobou napadené rozhodnutí, nikoli vyjádření žalovaného k žalobě.

Druhý bod tzv. Axel Kittel testu byl splněn tím, že se společnost WALTHER dopustila podvodného jednání, když ve snaze vyhnout se zaplacení DPH z pořízení zboží z jiného členského státu vykazala nákup zboží od žalobkyně jako třístranný obchod, ačkoli pro to nebyly splněny zákonné podmínky. Skutečnost, že správce daně spatřoval vlastní daňový podvod v jiných okolnostech, není z hlediska projednávané věci podstatná, neboť předmětem soudního přezkumu není platební výměr správce daně a zpráva o daňové kontrole, která podle § 147 odst. 4 daňového řádu představuje jeho odůvodnění, nýbrž – jak již bylo uvedeno – výlučně a jen žalobou napadené rozhodnutí.

Vzhledem k tomu, že společnost WALTHER neodvedla daň z pořízení totožného zboží, které žalobkyně zakoupila od společnosti STARBRIGHT, není podle názoru soudu pochyb o tom, že byl naplněn i třetí bod tzv. Axel Kittel testu, tj. spojitost předmětných obchodních transakcí s podvodným jednáním. Zbývá proto posoudit, zda byl splněn i čtvrtý bod zmíněného testu, tj. zda žalobkyně věděla či musela vědět o tom, že předmětné obchodní transakce byly spojeny s podvodným jednáním. Touto otázkou se žalovaný velmi podrobně zabýval na stranách 8 až 10 napadeného rozhodnutí, kde vyjmenoval řadu objektivně zjištěných a žalobkyní nikterak nezpochybňovaných skutečností, z nichž lze učinit závěr, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo alespoň měla vědět.

Především je třeba zdůraznit, že uskutečněný obchodní případ je s ohledem na běžnou činnost žalobkyně naprosto ojedinělý. Žalobkyně, která se specializuje na ekonomické poradenství, jednorázově nakoupila značné množství oleje v částce převyšující 30 miliónů Kč, ačkoli s touto komoditou nikdy dříve neobchodovala a neměla pro to ani potřebné vybavení. Navzdory tomu, že se jednalo o první obchod tohoto typu a v řádu desítek miliónů Kč, žalobkyně nepředložila daňovým orgánům žádné objednávky ani písemné dohody týkající se nákupu zboží od společnosti STARBRIGHT a prodeje zboží společnosti WALTHER, což neodpovídá běžné obchodní praxi. Žalobkyně nepředložila ani průvodní doklady osvědčující původ zboží a technické údaje o něm. Žalobkyně rovněž nebyla přítomna při nakládce předmětného zboží ve skladu společnosti STARBRIGHT, jejíž zaměstnanci předávali zboží k přepravě. Přepravu na Slovensko zajišťoval a hradil odběratel WALTHER. Ačkoli s ním žalobkyně nikdy dříve neobchodovala, odeslala mu vlakovou soupravu zboží v uvedené hodnotě, aniž by jakkoli ověřovala převzetí zboží odběratelem. Společnost WALTHER nepotvrdila převzetí zboží ani na předloženém nákladním listu. Ačkoli společnost

STARBRIGHT zakoupila dne 21. 5. 2012 surový řepkový olej zatížený sníženou sazbou DPH, fakturovala již dne 22. 5. 2012 předmětné zboží jako technický olej standardizovaný, který zatížila základní sazbou daně. Žalobkyně dlouhodobě poskytuje společnosti STARBRIGHT daňové a ekonomické poradenství, přičemž součástí služeb pro tuto společnost bylo vedení daňových kontrol na Finančním úřadu v Čáslavi včetně dokazování a jednání k zařazení rostlinných olejů a sazeb daně. Žalobkyně tudíž byla seznámena s činností společnosti STARBRIGHT a měla vazbu k subjektu, který v daném řetězci změnil u předmětného zboží sazbu DPH takovým způsobem, že žalobkyně mohla uplatnit vyšší nárok na odpočet daně. Žalobkyně zaplatila společnosti STARBRIGHT pouze část fakturované částky zhruba odpovídající hodnotě intrakomunitárního plnění bez DPH, a to až po přijetí platby od odběratele WALTHER a po splatnosti, žalobkyně tedy nakoupila předmětné zboží, aniž by byla schopna je uhradit z vlastních zdrojů. Dodavatel žalobkyně (STARBRIGHT) jí doporučil společnost WALTHER jako odběratele, ačkoli s touto společností běžně obchodoval sám, a za účasti žalobkyně byl uskutečněn pouze obchod řešený v projednávané věci. Žalovaný shledal, že tento postup neodpovídá běžné obchodní praxi, což muselo být známo i žalobkyni, která společnosti STARBRIGHT dlouhodobě poskytovala daňové a ekonomické poradenství. Žalovaný dále poukázal na to, že se výpovědi jednatelů žalobkyně a společnosti STARBRIGHT rozcházejí v tom, zda možnost obchodu s vlakem oleje nabídl Ing. K. J. Š. mladší, jak tvrdil Ing. K., nebo zda bylo zboží poptáno žalobkyní, jak uvedl jednatel společnosti STARBRIGHT.

Vycházejí z těchto objektivních okolností soud ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně byla do řetězce obchodů s předmětným zbožím zapojena toliko formálně, pouze přefakturovala zboží slovenské společnosti WALTHER a přijaté platby převedla společnosti STARBRIGHT, neúčastnila se nakládky ani vykládky zboží, nezajišťovala přepravu ani si neověřila, zda odběratel na Slovensku skutečně zboží převzal. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně se navzdory svému zaměření na daňové a ekonomické poradenství zapojila do obchodní transakce, která postrádala ekonomický smysl, když dodavatel žalobkyně běžně obchodoval s jejím odběratelem přímo, bez prostředníka. Žalobkyně rovněž neučinila žádné opatření směřující k tomu, aby zjistila původ zboží a technické údaje o něm, ačkoli s ohledem na služby, které poskytovala společnosti STARBRIGHT, musela vědět, že tato společnost obchoduje jak s řepkovým olejem zatíženým sníženou sazbou DPH, tak i se standardizovaným technickým olejem zatíženým základní sazbou DPH. Žalobkyně navíc tento svůj první obchod s olejem v hodnotě více než 30 miliónů Kč realizovala bez jakékoli písemné smlouvy či objednávky a nezajímala se ani o to, zda bylo zboží skutečně doručeno jejímu odběrateli. Ze všech popsanych skutečností vyplývá, že se jednalo o naprosto nestandardní obchodní transakci, což žalobkyně musela vědět, a přesto nevyvinula žádnou aktivitu k tomu, aby zajistila, že její obchodní transakce nebude součástí daňového podvodu, ačkoli jí muselo být známo, že daňové podvody jsou v oblasti obchodování s oleji poměrně častým jevem a že společnost STARBRIGHT bez jakékoli fyzické úpravy oleje mění jeho označení a sazbu DPH ze snížené na základní.

Soud proto uzavírá, že daňové orgány zjistily dostatečné množství objektivních okolností, z nichž lze dovodit, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším měla vědět, že se zapojila do řetězce obchodních transakcí zatíženého daňovým podvodem, a přesto nepodnikla žádné kroky ke snížení tohoto rizika, neboť nijak neprověřovala vlastnosti prodávaného zboží

ani svého obchodního partnera. Tím byl naplněn i poslední čtvrtý bod žalobkyní namítaného Axel Kittel testu a ztratilo význam se zabývat úvahami žalobkyně o nevědomé nedbalosti, uvedenými v replice k vyjádření žalovaného. Podle názoru soudu tak bylo prokázáno, že obchodování s olejem v řetězci, do něhož se žalobkyně zapojila, bylo stíženo daňovým podvodem. V souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie proto bylo zcela namístě, pokud daňové orgány žalobkyni z tohoto důvodu odepraly nárok na odpočet DPH z obchodní transakce, která byla se zmíněným daňovým podvodem spojena. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že formálně byly podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH splněny.

Konečně k námitce, že napadené rozhodnutí k objektivní míře opatrnosti (k opatřením, která mohla žalobkyně přijmout) mlčí, soud připomíná, že žalovaný podrobně popsal veškeré podezřelé okolnosti dané obchodní transakce a právě v těchto okolnostech lze najít i možná opatření, jimiž by se dalo předejít účasti na daňovém podvodu. S přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobkyně se zabývá daňovým a ekonomickým poradenstvím, pokládá soud tuto námitku za účelovou.

S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

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

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

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

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.

V Ústí nad Labem dne 24. května 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová