



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **KOPOS-OIL, s. r. o.**,
sídlem Havlíčkova 432, 280 94 Kolín IV
zastoupena advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha 1

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

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15238/19/5300-22444-706385 a č. j. 15244/19/5300-22444-706385,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15238/19/5300-22444-706385, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2019, č. j. 15244/19/5300-22444-706385, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 294 162 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Trubače, Ph.D., LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se dvěma samostatnými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odeslanými dne 21. 6. 2019, domáhá zrušení dvou v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného (dále též „napadená rozhodnutí“).
2. Žalovaný rozhodnutím č. j. 15238/19/5300-22444-706385 zamítl odvolání žalobkyně proti následujícím rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1258810/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období květen 2013 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 4 546 492 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 909 298 Kč a
 - dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267064/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období červen 2013 doměřena DPH ve výši 4 263 321 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 852 664 Kč.
3. Rozhodnutím č. j. 15244/19/5300-22444-706385 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti následujícím rozhodnutím správce daně:
- dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267258/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období červenec 2013 doměřena DPH ve výši 4 450 220 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 890 044 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267302/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2013 doměřena DPH ve výši 8 335 038 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 1 667 007 Kč,
 - dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267407/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období září 2013 doměřena DPH ve výši 12 807 199 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 2 561 439 Kč a
 - dodatečný platební výměr ze dne 23. 3. 2018, č. j. 1267464/18/2111-50523-204536, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období říjen 2013 doměřena DPH ve výši 20 101 678 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 4 020 335 Kč.
4. Usnesením ze dne 10. 7. 2019 soud spojil řízení ve věcech vedených pod sp. zn. 54 Af 21/2019 a 51 Af 12/2019 ke společnému řízení s tím, že budou nadále vedeny pod sp. zn. 51 Af 12/2019.

Obsah žaloby týkající se zdaňovacích období květen a červen 2013

5. Žalobkyně úvodem poukazuje na to, že v oblasti výroby a zpracování paliv a maziv podniká od roku 1998 a od roku 2004 provozuje daňový sklad. Hlavními odběrateli motorové nafty byly velkoobchodní společnosti obchodující s pohonnými hmotami a čerpací stanice v rámci ČR. Žalobkyně i její společník a člen statutárního orgánu jsou trestně bezúhonní a nikdy se nepodíleli na žádném jednání, jehož cílem by bylo zkrácení daně. Až do nabytí právní moci napadeného rozhodnutí (tj. déle než 20 let) nikdy neměla závazky po lhůtě splatnosti a vždy řádně plnila své daňové povinnosti. Je řádně fungujícím podnikatelským subjektem, je pravidelně auditována a každoročně na daních odvádí státu více než 1 mld. Kč. Nelze ji proto považovat za „prázdnou schránku“, která by byla založena za účelem vylákání daňové výhody (jako tzv. *profit taker* ve smyslu judikatury vztahující se k daňovým podvodům). Žalobkyně je přesvědčena, že finanční orgány aplikovaly judikaturu týkající se daňových podvodů nesprávně pouze s cílem sanovat případné daňové ztráty státu u žalobkyně jakožto řádně fungujícího podnikatelského subjektu s dobrou bonitou umožňující výběr daně.

6. Nárok na odpočet v květnu 2013 žalobkyně uplatňuje na základě následujícího obchodního případu: společnost BP EUROPA SE (dále jen „BP“) dodala společnosti ENERGO TRADE a. s. (dále jen „Energotrade“) 1 322 539 litrů motorové nafty, tuto dodávku vyúčtovala fakturou ze dne 28. 5. 2013 na částku 799 329,35 EUR bez DPH (podle kurzovního lístku ČNB byl kurz EUR/CZK k uvedenému dni 25,89, v přepočtu na koruny byla tedy fakturována částka ve výši 20 694 636,87 Kč). Energotrade následně tuto motorovou naftu dodala žalobkyni a vyúčtovala dodávku fakturou ze dne 27. 5. 2013 na částku 21 649 963,43 Kč bez DPH; DPH z této částky byla ve výši 4 546 492 Kč.
7. Nárok na odpočet v červnu 2013 žalobkyně uplatňuje na základě následujícího obchodního případu: společnost SLOVNAFT, a. s., (dále jen „Slovnaft“) dodala společnosti CORTINA PROJECTS Limited (dále jen „Cortina“) 1 244 729 litrů motorové nafty, tuto dodávku vyúčtovala fakturou ze dne 27. 6. 2013 na částku 763 641,25 EUR bez DPH (podle kurzovního lístku ČNB byl kurz EUR/CZK k uvedenému dni 25,89, v přepočtu na koruny byla tedy fakturována částka ve výši 19 770 671,96 Kč). Cortina následně tuto motorovou naftu dodala společnosti Energotrade a vyúčtovala dodávku fakturou ze dne 28. 6. 2013 na částku 776 674,50 EUR bez DPH (podle kurzovního lístku ČNB byl kurz EUR/CZK k uvedenému dni 25,95, v přepočtu na koruny byla tedy fakturována částka ve výši 20 154 703,28 Kč). Energotrade následně tuto motorovou naftu dodala žalobkyni a dodávku vyúčtovala fakturou ze dne 28. 6. 2013 na částku 20 301 529,99 Kč bez DPH; DPH z této částky byla ve výši 4 263 321 Kč.
8. Z výše uvedeného je zřejmé, že podnikatelské subjekty zapojené do obchodních transakcí jednaly tržně standardně a racionálně, neboť kupní cena za motorovou naftu se vždy zvyšovala a všechny podnikatelské subjekty tak tvořily zdanitelný příjem.
9. Žalovaný posoudil věc odlišně od finančního úřadu. Formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet považoval za splněné, překvapivě však dovodil, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet podvodně. Po celou dobu několik let trvajícího daňového řízení bylo toto řízení zaměřeno na prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, teprve ve výzvě žalovaného k vyjádření se k seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení se žalobkyně dozvěděla o tvrzené existenci daňového podvodu. Následně měla pouze 15denní lhůtu k tomu, aby se vyjádřila k takto zásadní změně skutkového zjištění a právního posouzení. Fakticky tak nemohla adekvátně reagovat. V tak krátké lhůtě nemohla zanalyzovat tvrzení žalovaného a kvalifikovaně se k nim vyjádřit. Nebylo ani v její moci od základů změnit procesní úlohu a namísto prokazování přijetí zdanitelného plnění nově prokazovat přijetí přiměřených opatření. Žalobkyni tak nebylo umožněno plné uplatnění jejích procesních práv.
10. K věci samé žalobkyně zdůrazňuje, že její spolupráce se společností Energotrade začala v roce 2012 a až do května 2013 byla zcela bezproblémová a standardní. Začátkem května žalobkyně obdržela od Energotrade informaci o změně systému dodávek nafty z důvodu havárie v rafinérii Schwedt, nově měla provádět zálohové platby přímo na účet společnosti BP. Žalobkyně přesto uhradila zálohu ve výši 26 000 000 Kč za měsíc květen 2013 na účet Energotrade. Následně byla informována, že účet Energotrade byl zajištěn z důvodu údajné protiprávní činnosti představitelů této společnosti, která však nijak nesouvisela se žalobkyní. Žalobkyně nutně potřebovala splnit své závazky vůči odběratelům, provedla proto další zálohovou platbu (ve výši 800 000 EUR) na tutéž dodávku přímo na účet společnosti BP. Další dodávku musela objednat u Energotrade ještě v červnu 2013, protože nové dodavatele se jí podařilo najít až na konci června 2013, kdy se jí podařilo dojednat

smlouvu přímo se společností BP. Počátkem července proto žalobkyně spolupráci s Energotrade ukončila. Po celou dobu spolupráce s Energotrade neměla žalobkyně žádné indicie o zapojení do daňového podvodu, který žalovaný (podle jejího názoru nesprávně) dovozuje.

11. Žalobkyně namítá, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně ani podvodu na DPH. Koncept podvodu definovaný v judikatuře aplikoval v posuzované věci uměle a nesprávně. Jádrem citované judikatury jsou komplikace spojené s existencí tzv. *missing tradera* (společnosti, která nevykonává reálnou ekonomickou činnost, nepodává daňová přiznání, je pro správce daně nekontaktní atd.), ten však v posuzované věci neexistuje. Všechny společnosti jsou kontaktní a poskytují požadovanou součinnost. Současně žalobkyně nemůže být označena za tzv. *profit takeru*, neboť fakticky na předmětných transakcích trátila více než 17 mil. Kč, přičemž tyto finanční prostředky náležející žalobkyni naopak získal stát na úhradu daní z jiných zdanitelných plnění.
12. Podle žalobkyně se u Energotrade jednalo o případ podnikatelského selhání, které bylo důvodem neodvedení DPH, což je i podle žalovaného (viz bod 22 napadeného rozhodnutí) situace odlišná od podvodu. Žalovaný vůbec nezohlednil, že až do května 2013 probíhala spolupráce žalobkyně se společností Energotrade zcela standardně, tato zdaňovací období byla předmětem daňové kontroly, přičemž nebylo konstatováno negativní kontrolní zjištění. Nabízí se proto otázka, co konkrétně se lišilo v období květen a červen 2013 od předchozích zdaňovacích období. Z pohledu tržního, tj. sjednaných kupních cen, tržních subjektů, tržních vztahů, způsobu přepravy (tj. „cesta faktur“ vs. „cesta zboží“), se dané transakce nijak nelišily. Jedinou odlišností byla skutečnost, že došlo k podnikatelskému selhání společnosti Energotrade (způsobenému zajištěním finančních prostředků ze strany policie a správce daně).
13. Žalobkyně namítá, že není zřejmé, co vlastně mělo být podle žalovaného daňovým podvodem. Pokud žalobkyně uhradila fakticky přímo do dispozice správce daně (na zajištěný účet) částku násobně převyšující daňovou povinnost společnosti Energotrade, nedokáže si představit, jak by se mohlo z její strany jednat o účast na daňovém podvodu, resp. jak by mohla „státu uniknout daň“. Žalobkyně je přesvědčena, že takové jednání nemůže být daňovým podvodem.
14. Dále žalobkyně zdůrazňuje, že z provedeného dokazování nevyplývá samotná existence chybějící daně jakožto základní předpoklad aplikace judikatury týkající se daňového podvodu. V květnu 2013 žalobkyně uhradila na účet Energotrade na základě zálohové faktury č. 20130256 částku 26 mil. Kč, přičemž v souvislosti s transakcemi mezi ní a Energotrade v květnu a v červnu vznikla Energotrade daňová povinnost celkem 8 809 813 Kč (4 546 492 Kč za květen a 4 263 321 Kč za červen). Existenci chybějící daně je přitom třeba posuzovat vždy ve vztahu k příslušnému obchodnímu řetězci, nikoliv k celkové daňové povinnosti daňového subjektu, jak naznačuje žalovaný v bodech 23 a 60 napadeného rozhodnutí [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, nebo metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k vydávání zajišťovacího příkazu ze dne 1. 11. 2017].
15. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně poukázala finanční prostředky na účet společnosti Energotrade, který se v důsledku zajištění dostal do dispozice státní správy, mělo plnění na tento zajištěný účet *de facto* stejné důsledky jako úhrada daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen

„zákon o DPH“). Podle žalobkyně je přepjatým formalismem, má-li být založena její daňová odpovědnost ve výši přesahující desítky milionů korun na tvrzené chybě, že nezajistila finanční prostředky postupem podle § 109a zákona o DPH, byla-li úhrada daně fakticky stejně zajištěna. Účinek sledovaný citovaným ustanovením byl dosažen, neboť prostředky na úhradu DPH (spolu s přeplatkem ve výši 17 mil. Kč) se dostaly do dispozice státu. Žalovaný tuto skutečnost nemístně ignoruje. Namísto daně ve výši 8 809 813 Kč by tak měla žalobkyně podle žalovaného hradit státu z předmětných transakcí částku 36 571 775 Kč (odpovídající uhrazené záloze na zajištěný účet + doměřené daňové povinnosti). Žalobkyně nerozumí tomu, jak ji může žalovaný označovat za tzv. *profit taker*. V dané věci nejenže nejsou dány podezřelé okolnosti, ale není dána ani existence chybějící daně, neboť stát získal v souvislosti s transakcemi v posuzovaném řetězci dokonce více než trojnásobek daně, kterou byl oprávněn vybrat. Tato skutečnost je podle žalobkyně tím nejzákladnějším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

16. K jednotlivým okolnostem, které podle žalovaného svědčí o zasažení řetězce podvodným jednáním, pak žalobkyně uvádí následující argumenty: Mezi těmito okolnostmi žalovaný zmínil, že k prodeji nafty docházelo v krátkých intervalech a již v okamžiku vypravení vlaků byla nafta určena k vyložení v daňovém skladu žalobkyně. Tyto okolnosti však nejsou nestandardní. Každá společnost má v rámci dodavatelského řetězce svou roli. Společnosti fungující jako prostředníci nemají kapacitu k uskladnění nafty, nechtějí ji k žádnému účelu využívat a nemají zájem, aby byla v jejich vlastnictví. Je proto přirozené, že se dodávky dodávají přímo do skladu jejich odběratele a že naftu v krátkém časovém intervalu odběrateli také prodají. Vzhledem ke specifikům obchodu s motorovou naftou je nafta vždy přepravována pouze mezi subjekty, které mají statut daňového skladu, aby se mohlo uplatnit podmíněné osvobození od spotřební daně. Je také zcela standardní, že distributoři prodávají naftu v době, dokud se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V takovém případě vždy nastává situace, že doprava nafty (pouze mezi daňovými sklady) je odlišná od řetězce kupních smluv. Jedná se o situaci na trhu zcela běžnou, a dokonce v zásadě nezbytnou pro činnost distributorů pohonných hmot. Navíc, shodným způsobem probíhaly také dodávky v předchozích zdaňovacích obdobích, v nichž finanční úřad nekonstatoval žádné negativní zjištění.
17. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že v návaznosti na zajištění prostředků u společnosti Energotrade začala hradit zálohy na dodávky nafty přímo dodavatelům Energotrade, aby se tato částka nedostala do dispozice orgánů státní správy. Jak již výše žalobkyně uvedla, dopisem ze dne 2. 5. 2013 byla vyrozuměna o změně systému dodávek pohonných hmot v důsledku havárie v rafinerii Schwedt. Dne 20. 5. 2013 uzavřela s Energotrade dohodu o způsobu úhrady záloh přímo na účet společnosti BP. Záměrem žalobkyně nebylo zmařit úhradu pohledávek státu, ale pouze zajištění co nejrychlejší dodávky nafty pro splnění svých závazků. O změně způsobu úhrady byla vyrozuměna též společnost BP, která s tímto postupem výslovně souhlasila (viz výpověď J. z. k otázkám č. 3 a 4, z této výpovědi také plyne, že předmětnou dodávku prověřoval „speciální úřad finanční správy“, který neshledal žádné problémy). Je absurdní tvrdit, že platbou přímo na účet rafinerie žalobkyně způsobila, že se tato částka nedostala do dispozice orgánů státní správy a že společnost Energotrade nebyla schopna hradit svou daňovou povinnost, přestože (jak již bylo výše zdůrazněno) do dispozice orgánů státní správy se ze strany žalobkyně dostala částka 26 mil. Kč, přičemž daňová povinnost přesahovala pouze 8 mil. Kč. Za daných okolností bylo logické a oprávněné, že žalobkyně uhradila za tutéž dodávku zálohu znovu přímo rafinerii, aby dosáhla vypravení vlaku s naftou.

18. Žalobkyně kategoricky odmítá úvahu žalovaného, že si měla být vědoma, že Energotrade nebude schopna uhradit své daňové povinnosti. Zaprvé, z neschopnosti uhradit zálohu ve výši desítek miliónů korun neplyne neschopnost uhradit daňovou povinnost v pětinové výši. Zadruhé, jak již bylo opakovaně uvedeno, žalobkyně uhradila na účet společnosti Energotrade 26 mil. Kč a mohla zcela legitimně očekávat, že tyto prostředky pokryjí daňovou povinnost společnosti Energotrade za květen a červen 2013, která se pohybovala přibližně ve výši třetiny této částky.
19. Žalovaný dále tvrdil, že žalobkyně vyvíjela aktivitu k zastření vlastnictví společnosti Energotrade k naftě, aby zabránila její exekuci. Žalobkyně nesouhlasí se snahou žalovaného učinit z ní subjekt, který pomáhal Energotrade vyhnout se exekuci přepravované nafty. V této souvislosti žalobkyně pokládala za rozhodující dopis Ing. P. ze společnosti Energotrade ze dne 2. 5. 2013 o změně systému dodávek nafty a nutnosti nově hradit zálohy přímo společnosti BP. Na to navazovala dohoda o způsobu úhrady záloh ze dne 20. 5. 2013. Na základě uvedeného dopisu se žalobkyně domnívala, že je vlastníkem přepravované nafty a že Energotrade plní roli zprostředkovatele. Otázka týkající se okamžiku převodu vlastnictví neměla být jednatelem žalobkyně položena při jeho výsledku, neboť se jedná o otázku právní (nikoliv skutkovou), která se nezjišťuje dokazováním. Z přesné citace výpovědi jednatele je zřejmé, že pouze popisoval průběh transakce. Případná nesprávná právní kvalifikace nemůže jít žalobkyni k tíži. Závěr žalovaného o vyvíjení aktivity k zastření vlastnictví nafty je ale zkratkovitý a nepodložený i bez ohledu na právě uvedené.
20. K tvrzení žalovaného, že žalobkyně akceptovala nepravdivý obsah zálohových faktur, žalobkyně uvádí, že v době jejich vystavení neměla důvod je zpochybňovat, neboť byly v souladu s informacemi, které obdržela od společnosti Energotrade. Údaje sice neodpovídaly textu rámcové smlouvy, ale žalobkyně předpokládala, že smlouva bude dodatkována. Z důvodu ukončení spolupráce se společností Energotrade k tomu však nedošlo. Žalobkyně kontrolovala na fakturách pouze údaje, které slouží k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění (údaje o dodavateli, o předmětu zdanitelného plnění, ceně, výši DPH apod.), nelze však spravedlivě požadovat, aby prověřovala také údaje, které na faktuře v zásadě být uvedeny nemusejí a nejsou její podstatnou náležitostí. Tento argument žalovaného je jen formální a nemůže svědčit o existenci daňového podvodu.
21. Žalovaný neprokázal, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět o účasti na plnění, které je součástí podvodu na DPH. Argument rizikovosti komodity je v dané situaci nepřiléhavý. Údajný podvod měl zřejmě spočívat v úhradě dluhu společnosti Energotrade, přičemž měla žalobkyně podle žalovaného vědět, že Energotrade neodvede DPH z důvodu zajištění svého účtu. Povaha či rizikovost komodity však v tomto ohledu nehrála žádnou roli. Žalobkyně před květnem 2013 obchodovala s Energotrade řadu měsíců, přičemž předcházející měsíce byly předmětem daňové kontroly, v rámci níž finanční úřad pochybení nekonstatoval. Jak již žalobkyně uvedla výše, žalovaný nesprávně dovozuje, že musela rozpoznat nepravdivost některých informací na fakturách a že výpověď jejího jednatele byla zavádějící.
22. Žalobkyně připouští, že věděla o zajištění finančních prostředků na účtu společnosti Energotrade. Tuto skutečnost zohlednila ve svém rozhodnutí nepokračovat ve spolupráci po červnu 2013. Nicméně neměla bližší informace o finanční situaci Energotrade a nemohla ani předvídat její budoucí insolvenční situaci, jak naznačuje žalovaný v bodu 68 napadeného rozhodnutí. Ve spolupráci v květnu a červnu 2013 žalobkyně nespatořovala

riziko, neboť na zajištěný účet společnosti Energotrade poukázala finanční prostředky v dostatečné výši k pokrytí její daňové povinnosti z předmětných transakcí.

23. Ke spekulaci žalovaného ohledně možnosti odebrat naftu přímo od rafinérií žalobkyně uvádí, že takový postup by dával smysl, pokud by byla schopna ujednat s rafinérií lepší cenu než se společností Energotrade. Ta však odebírala značně větší množství nafty, díky čemuž měla množstevní slevy a mohla žalobkyni prodávat za lepší ceny. Jedná se o obecný princip dodavatelských řetězců.
24. K vytýkanému nepoužití dokumentárního akreditivu žalobkyně poukazuje na to, že neměla důvod měnit zavedenou praxi mezi společnostmi Energotrade a BP. Navíc využití tohoto institutu by celý obchod podstatně zdražilo a prodloužilo. Žalovaný podle žalobkyně nedisponuje dostatečnými odbornými znalostmi k tomu, aby mohl učinit úsudek, zda je daný způsob úhrady na relevantním trhu standardní.
25. Poukaz žalovaného na rozdíl mezi ustanoveními smlouvy se společností Energotrade a faktickým průběhem obchodů je pouze formalistickou kritikou odtrženou od současných obchodních zvyklostí. E-mailová komunikace naplňuje požadavek písemné formy, objednávky byly proto potvrzovány způsobem předvídaným smlouvou. Je třeba také zohlednit, že spolupráce s Energotrade byla již zavedená, žalobkyně od ní odebírala naftu pravidelně 3 až 5krát měsíčně. Žalovaný tak argumentuje umělými „objektivními okolnostmi“, které však s ohledem na předchozí bezproblémová zdaňovací období nemohly vzbudit u žalobkyně podezření o možné účasti na transakci stížená podvodem. Přestože ceny dodávek v květnu a červnu byly (na rozdíl od desítek jiných předchozích objednávek u Energotrade) skutečně odlišné od cenových ujednání ve smlouvě, reagovaly pouze na specifickou a složitou situaci na tehdejšímu trhu s naftou. Cena byla tedy *ad hoc* určena dohodou ve vyšší úrovni než cena podle smlouvy.
26. Důkazní břemeno ohledně vědomosti o možné účasti na daňovém podvodu leželo výlučně na správci daně, ten jej však neunesl. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že její účast na podvodu byla úmyslná. Pokud vůbec došlo k podvodu (což žalobkyně popírá), je třeba dospět k závěru, že přijala přiměřená opatření a že jednala v dobré víře. Je přesvědčena, že při navazování a realizaci dodavatelsko-odběratelských vztahů přijala a efektivně uplatňuje nadstandardní opatření za účelem prověření svých dodavatelů. Žalovaný tato opatření přehlíží a marginalizuje. Žalobkyně považuje za významné zejména zaměstnání Ing. Š. (bývalého vyšetřovatele hospodářské trestné činnosti v oblasti lehkých topných olejů), kterého pověřila prověřováním dodavatelů, a dotazování se na dodavatele (včetně společnosti Energotrade) u finančního úřadu. Kromě toho žalobkyně také vždy jedná se statutárním orgánem dodavatele nebo jím zmocněným zástupcem, vždy si vyžádá výpis z obchodního rejstříku dodavatele, potvrzení o jeho registraci jako distributora pohonných hmot a registraci k DPH, dále prověřuje, zda dodavatel řádně zveřejnil čísla svých účtů, a zjišťuje a ověřuje údaje o dodavateli z veřejně dostupných zdrojů. Žalovaný nepochybně, že žalobkyně uvedené kroky učinila, zpochybnil pouze jejich relevanci a absenci jasných výsledků. Pokud ovšem Ing. Š. skutečnosti o rizikovosti společnosti Energotrade nezjistil, nabízí se závěr, že nebyly objektivně zjistitelné. Podle žalobkyně jsou požadavky žalovaného excesivní a neslučitelné s běžnou obchodní praxí.

Obsah žaloby týkající se zdaňovacích období červenec až říjen 2013

27. Úvodem žalobkyně uvedla základní informace o své činnosti (shodně viz výše bod 5).

28. Nárok na odpočet v červenci 2013 žalobkyně uplatňuje na základě obchodu s naftou v následujícím řetězci: SLOVNAFT, a. s. (dále jen „Slovnaft“) – CORTINA PROJECTS LIMITED (dále jen „Cortina“) – COMMODITY CORPORATION s. r. o. (dále jen „Commodity“) – žalobkyně.
29. Nárok na odpočet v srpnu až říjnu 2013 žalobkyně uplatňuje na základě obchodu s naftou v následujícím řetězci: Slovnaft – Cortina – Escodido s. r. o. (dále jen „Escodido“) – žalobkyně.
30. Nárok na odpočet v září 2013 žalobkyně uplatňuje na základě obchodu s naftou v následujícím řetězci: Slovnaft – Cortina – HYDRO-WELL kft. (dále jen „Hydro-well“) – BLESTERSON s. r. o. (dále jen „Blesterson“) – AVERANT COM s. r. o. (dále jen „Averant“) – VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „Verami“) – Commodity – žalobkyně.
31. Spolupráci se společností Commodity žalobkyně navázala poté, kdy byla nucena ukončit spolupráci se společností Energotrade v důsledku zajištění jejích účtů. S ohledem na komplikovanou situaci na trhu (v důsledku zejm. havárie v rafinérii Schwedt a jiných problémů výrobce nafty BP) se žalobkyni nepodařilo nalézt jiné dodavatele dříve než na konci června 2013, kdy se jí podařilo dojednat smlouvu přímo se společností BP. S ohledem na skutečnost, že společnost BP nebyla zcela spolehlivým dodavatelem, a také z důvodu zastupitelnosti se žalobkyně rozhodla využít doporučení bývalého pracovníka společnosti Energotrade Ing. H. (který nebyl u Energotrade na manažerském postu a kterého se podle tehdy známých informací neměly důvody zajištění účtů týkat) a uzavřela smlouvy s novými dodavateli Escodido a Commodity. Uzavření smluv předcházela řada opatření (v podrobnostech viz dále body 62 až 65).
32. Společnost Commodity dodala žalobkyni pouze tři dodávky, neboť podle smlouvy měla právo požadovat jednání o spotové ceně, o což se často pokoušela, čímž se prodlužoval čas jednání. Od společnosti Escodido žalobkyně odebrala osm dodávek, spolupráci však ukončila poté, kdy Escodido neuhradilo úplatu za pohledávky vůči Energotrade, které žalobkyně na Escodido postoupila. Po celou dobu spolupráce s oběma společnostmi neměla žalobkyně žádné indicie, na základě nichž by mohla dovozovat, že je zapojena do daňového podvodu.
33. Pro odepření nároku na odpočet by musely být splněny tři kumulativní podmínky. Je třeba, (1) aby finanční orgány prokázaly existenci podvodu na DPH, tedy existenci chybějící daně neodvedené v důsledku podvodného jednání, (2) aby finanční orgány prokázaly, že daňový subjekt na základě objektivních okolností věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a (3) aby daňový subjekt neprokázal, že přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. V posuzované věci nebyly tyto tři podmínky naplněny.
34. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný **neprokázal existenci podvodu** na DPH. K jednotlivým okolnostem, z nichž žalovaný existenci podvodu dovodil, uvádí žalobkyně následující námitky: Skutečnost, že k prodeji docházelo v krátkých časových intervalech a že již v okamžiku vypravení vlaků s naftou byla dodávka určena k vyložení v daňovém skladu žalobkyně, není nestandardní. Každá společnost má v rámci dodavatelského řetězce svou roli. Společnosti fungující jako prostředníci nemají kapacitu k uskladnění nafty, nechť jí k žádnému účelu využívat a nemají zájem, aby byla v jejich vlastnictví. Je proto

přirozené, že se dodávky dodávají přímo do skladu jejich odběratele a že naftu v krátkém časovém intervalu odběrateli také prodají. Vzhledem ke specifikům obchodu s motorovou naftou je nafta vždy přepravována pouze mezi subjekty, které mají status daňového skladu, aby se mohlo uplatnit podmíněné osvobození od spotřební daně. Je také zcela standardní, že distributoři prodávají naftu v době, dokud se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V takovém případě vždy nastává situace, že doprava nafty (pouze mezi daňovými sklady) je odlišná od řetězce kupních smluv. Jedná se o situaci na trhu zcela běžnou, a dokonce v zásadě nezbytnou pro činnost distributorů pohonných hmot.

35. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že smlouvy byly sjednány pouze formálně a faktický průběh transakcí jim neodpovídal. Není významné, že smlouvy mezi společnostmi Averant a Verami a mezi společnostmi Averant a Blesterson mají shodný text i formát, neboť v obou případech byl zřejmě použit smluvní vzor společnosti Averant. Na okraj žalobkyně uvádí, že o vztazích mezi Averant a Verami jí nebylo nic známo. Provádění objednávek pouze elektronicky nebo e-mailem odpovídá realitě obchodního styku v 21. století.
36. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že společnost Commodity měla na adrese sídla pronajatou kancelář a společnost Escodido měla kancelář pronajatou v tzv. office house. Žalobkyně nerozumí konstatování žalovaného, že se tyto společnosti na adresách svých sídel nenacházely, ani výtce, že Commodity měla „pouze pronajatou kancelář“. Jednatel žalobkyně se osobně účastnil jednání v pronajatých prostorách společnosti Commodity. Tato společnost prováděla pouze obchod s pohonnými hmotami, fakticky proto nepotřebovala více než kanceláře. Navíc místní šetření na adrese sídla Commodity proběhlo až v září 2017. V případě společnosti Escodido její jednatelka vypověděla o zrušení sídla až v listopadu 2014. V roce 2013 se však obě společnosti na adresách svých sídel nacházely. Absence skladů a provozoven je s ohledem na jejich podnikatelskou činnost irelevantní. Totéž platí i o ostatních společnostech zapojených v řetězci.
37. Skutečnost, že společnosti v řetězci měly v obchodním rejstříku jako předmět podnikání zapsáno pouze: „Výroba, obchod a služby uvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, není nestandardní s ohledem na tehdejší právní úpravu, podle níž byla až do 31. 10. 2013 volná živnost pro obchodování s pohonnými hmotami plně dostačující. Podnikatelské subjekty si (až na velmi vzácné výjimky) nezapisují do obchodního rejstříku obory činnosti v rámci volné živnosti. Informace o jednotlivých oborech činnosti je zapsána v živnostenském rejstříku.
38. Žalovaný nesprávně poukazuje na skutečnost, že se společnosti Commodity a Escodido registrovaly jako distributoři pohonných hmot až bezprostředně před zahájením obchodů. Okamžik registrace dodavatelů nemůže být považován za nestandardní okolnost. Bez dalšího dokazování není podkladem pro závěr o existenci podvodu ani skutečnost, že registrace všech tuzemských článků řetězce byla z moci úřední zrušena počátkem listopadu 2013 z důvodu nabytí účinnosti nové právní úpravy zpříšňující podmínky pro registraci.
39. Tvzení žalovaného, že žalobkyně nakupovala naftu od nových dodavatelů levněji, než ji tito dodavatelé nakupovali od společnosti Slovnaft nebo Cortina, neplatí pro dodávky od společnosti Commodity v červenci 2013 (prodejní cena Slovnaft byla 769 904,96 EUR, nákupní cena žalobkyně činila 817 416,47 EUR bez DPH) a dodávku společnosti Escodido dne 10. 10. 2013 (prodejní cena Slovnaft byla 732 791,10 EUR, nákupní cena žalobkyně

činila 741 998,21 EUR bez DPH). V řadě dalších dodávek se prodejní cena rafinérie Slovnaft lišila od nákupní ceny žalobkyně od Commodity či Escodido pouze nepodstatně, rozdíl mohl být dán třeba jen kurzovými rozdíly. Jednalo se např. o transakci započatou dne 23. 8. 2013 (prodejní cena Slovnaft 789 452,08 EUR, nákupní cena žalobkyně 793 433,08 EUR bez DPH) a transakci započatou dne 27. 9. 2013 (prodejní cena Slovnaft 809 401,08 EUR, nákupní cena žalobkyně 805 751,10 EUR bez DPH). Ačkoliv nebyly žalobkyni známy nákupní ceny předchozích dodavatelů v řetězci, pro úplnost uvádí, že jejich nízké ceny mohly být dány snahou o proniknutí na trh.

40. V této souvislosti žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné s ohledem na to, že dostatečně nerozlišuje mezi dodávkami od společnosti Commodity a od společnosti Escodido, a to ve všech třech krocích při posouzení okolností svědčících o podvodu, okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu i přijetí přiměřených rozumných opatření.
41. Žalobkyně nerozumí kritice ujednání smlouvy se společností Escodido, podle kterého byl tento dodavatel povinen žalobkyni uhradit náklady spojené s manipulací vagonů ve výši 0,25 Kč/litr a náklady spojené s kontrolou kvality ve výši 0,15 Kč/litr – prostřednictvím těchto nákladů se podle žalovaného údajně cena nafty dále snižovala. Podle čl. 5.1 rámcové obchodní smlouvy kupní cena zahrnovala cenu nakládky, dopravu zboží na místo určení, pojištění zboží, zajištění celního dluhu po dobu tranzitu a zpětný podej prázdných vagonů. Rovněž kontrola kvality zboží je povinností dodavatele (viz § 2095 a § 2605 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Uvedené paušální náklady tak nijak nesnižovaly cenu nafty, jelikož by je v každém případě nesl dodavatel, který je do ceny dodávané nafty logicky promítl. Argumentace žalovaného je nesmyslná a nepřezkoumatelná. Nadto, nevýhodně nastavené smlouvy nemohou být bez dalšího pokládány za podezřelou okolnost, ale mohou být projevem silnějšího postavení vůči začínajícím dodavatelům.
42. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný **neprokázal, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět**, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalobkyně nepochybně, že nafta je z hlediska možných podvodů na DPH rizikovou komoditou, trvá však na tom, že této skutečnosti adekvátně přizpůsobila svou míru obezřetnosti (viz dále body 62 až 65). Ke spolupráci s novými dodavateli Escodido a Commodity žalobkyně uvádí, že od společnosti Energotrade měla informaci, že její účty byly zajištěny v souvislosti s údajnou trestnou činností Ing. P. a T. D. (členů představenstva) a právnických osob odlišných od společnosti Energotrade. Žalobkynina předchozí spolupráce s Energotrade probíhala v pořádku, neměla proto důvod nevěřit novým dodavatelům, u nichž působili Ing. H. a paní Z., které žalobkyně znala z předchozí spolupráce s Energotrade a které tehdy neměla důvod považovat za nedůvěryhodné. Tyto osoby nezastávaly u Energotrade manažerské posty a žalobkyně neměla jakékoliv informace o tom, že by byly spojovány s případnou trestnou činností. Tvrdí-li žalovaný, že žalobkyně měla z předchozí úlohy Ing. H. a paní Z. u společnosti Energotrade nabýt podezření, je na žalovaném, aby prokázal, proč tomu tak mělo být a proč měla žalobkyně z toho dovozovat, že společnosti Commodity a Escodido neodvedou státu DPH. Žalovaný k této otázce neprovedl žádné dokazování. Navíc, žalobkyně se nespolehala pouze na doporučení Ing. H., ale provedla řadu nadstandardních opatření za účelem prověření nových dodavatelů.
43. K poukazu žalovaného na skutečnost, že noví dodavatelé nebyli zavedenými subjekty na trhu s pohonnými hmotami, žalobkyně opakuje, že u nich působily osoby, které žalobkyně znala a tehdy jim důvěřovala. Poznámky žalovaného o rychlosti sjednání smluv

jsou pouze hypotetickými úvahami. Dodavatelé mohli se společností Slovnaft jednat již před svou registrací jako distributorů pohonných hmot. Navíc jednali prostřednictvím osob, které měly s vyjednáváním smluv se Slovnaftem zkušenosti.

44. Tvzení žalovaného, že noví dodavatelé vykazovali znaky právnické osoby pouze formálně a nijak se veřejně neprezentovali, považuje žalobkyně z větší části za formalismus. Minimální základní kapitál, obecný předmět činnosti a sídlo v pronajatých prostorách má velké množství společností. Žalovaný selektivně poukazuje na údaje v obchodním rejstříku a pomíjí detailní informace dostupné v živnostenském rejstříku. K absenci webových stránek žalobkyně poukazuje na skutečnost, že seznam distributorů pohonných hmot byl v dané době uveřejněn na webových stránkách celní správy. Samotná absence webových stránek dodavatelů proto není podle žalobkyně natolik alarmující, aby byla důvodem pro odepření nároku na odpočet.
45. Podle žalovaného měla žalobkyně vyvodit důsledky z nesplnění závazku společnosti Escodido ze smlouvy o postoupení pohledávky. Žalobkyně spolupráci s Escodido ukončila hned po první dodávce následující po nesplnění smluvního závazku, ačkoli tato dodávka byla také poslední dodávkou z důvodu zrušení registrace společnosti Escodido. Žalobkyně by k ukončení spolupráce přistoupila i tehdy, pokud by Escodido registrací nadále disponovala.
46. Žalovaný označil za podezřelé, že žalobkyně hradila platby přímo na účty společností Slovnaft nebo Cortina, což neodpovídalo smluvním ujednáním, a že tyto platby hradila před dodáním zboží. Taková je však podstata zálohové platby. Žalobkyně vycházela z toho, že důvodem požadavku dodavatelů Commodity a Escodido na úhradu zálohových plateb přímo na účty společností Slovnaft nebo Cortina bylo zajištění rychlosti plateb. Jednalo se o poměrně obvyklý jev. Společnost Cortina byla výhradním distributorem společnosti Slovnaft, žalovaný proto nedůvodně tvrdí, že způsob úhrady nemohl platby rafinérii urychlit. Žalobkyni nenapadlo, že by z tohoto jednání mohl někdo dovozovat její vědomost o účasti na transakci stižené podvodem. Nebyla si ani vědoma rozporu se smlouvou, nicméně se domnívá, že došlo konkludentně ke změně smlouvy (smlouva se společností Escodido nemusela být měněna písemně). Právě formulace smluv podle žalobkyně svědčí o tom, že vůbec neměla ponětí o hrozbě možné účasti na podvodu. Pokud by tomu bylo opačně, byly by ve smlouvě uvedeny účty společností Slovnaft nebo Cortina, aby plnění probíhala „na oko“ v souladu se smlouvou.
47. K výši zálohových plateb žalobkyně uvádí, že úhrada probíhala tak, že ze strany dodavatele přišla zálohová faktura s uvedením celkové částky a pokynem, kolik má žalobkyně zaslat na účet společnosti Slovnaft nebo Cortina. Zbývající částku zálohové faktury žalobkyně hradila na účet společnosti Escodido nebo Commodity. Tento způsob úhrad považuje žalobkyně za zcela standardní a logický.
48. Skutečnost, že ve smlouvách nebyly uvedeny kontaktní osoby, zcela jistě neznámá, že *„smluvní strany neměly právní jistotu v tom, které osoby stran předmětných dodávek mohou za druhého obchodního partnera v té které oblasti jednat“*. Takový závěr je přepjatě formalistický. Bez potíží lze dovodit, že oprávnění jednat náleželo statutárním orgánům, případně osobám, které byly statutárními orgány pověřeny. U velkých společností typu Čepro nebo Slovnaft dává uvedení kontaktních osob smysl, u malých dodavatelů jako Escodido nebo Commodity se nejedná o nestandardní okolnost.
49. Podle žalovaného žalobkyně mohla „odstříhnout“ mezičlánky řetězce, neboť z prvních

transakcí znala identitu výrobce i výhradního distributora. Pokud by žalobkyně postupovala podle představ žalovaného, jednala by v rozporu s dobrými mravy soutěže a vystavila by se hrozbě žalob ze strany svých dodavatelů. Nadto, v obchodní praxi platí, že obchod přes více mezičlánků je často výhodnější z důvodů množstevních slev některých mezičlánků řetězce.

50. Nepoužití dokumentárního akreditivu při transakcích se společností Slovnaft bylo projevem ustálené praxe, kterou nebyl důvod měnit. Jeho využití by obchod podstatně zdražilo a prodloužilo.
51. Žalovaný nesprávně tvrdí, že žalobkyně hradila společností Commodity a Escodido nižší ceny, než které vyplývaly ze smluvního ujednání. S jedinou výjimkou byly naopak ceny stejné nebo vyšší. S výjimkou jednoho případu byly tyto ceny rovněž vyšší než na burze, což vyvrací závěr žalovaného o neobvyklých okolnostech. Na základě veřejně dostupných informací a údajů ze spisu žalobkyně sestavila následující tabulku (kromě prvního data v ní původně chybně uváděla rok 2019):

Datum	Smluvní cena*	Burza	Cena Escodido	Cena Commodity
17. 7. 2013	17,11	15,8		17,11
12. 8. 2013	15,55	15,61	15,55	
24. 8. 2013	15,88	15,68	16,48	
10. 9. 2013	16,95	16,07		16,50
23. 9. 2013	16,02	15,25		16,29
28. 9. 2013	15,37	15,25	15,77	
04. 10. 2013	15,21	15,12	15,65	
10. 10. 2013	15,21	15,19	15,67	
18. 10. 2013	15,24	15,15	15,67	
21. 10. 2013	15,24	15,15	15,64	
25. 10. 2013	14,88	14,8	15,58	

* V případě dodavatele Escodido též včetně snížení o paušální poplatky za manipulaci na vlečce a kontrolu kvality.

52. Žalovaný v bodě 82 napadeného rozhodnutí zavádějícím způsobem prezentoval výši doplateků, které žalobkyně poukazovala na účty svých dodavatelů v rámci konečné fakturace. Tyto doplatky nebyly jedinými platbami, které žalobkyně na účty dodavatelů poukazovala. Již ve svém vyjádření ze dne 12. 3. 2019 vysvětlila typický průběh obchodní transakce na příkladu třetí dodávky od společnosti Escodido:

a) Zálohová faktura č. 42013 byla vystavena dne 20. 9. 2013 na částku 25 000 000 Kč. Následně byl odsouhlasen pokyn (telefonicky předem) převést část zálohové platby na účet společnosti Cortina ve výši 856 500 EUR a zbývající část zálohy zaplatit na účet společnosti Escodido.

b) Platba ve výši 856 500 EUR byla zaplacená dne 23. 9. 2013, přepočet v účetním systému ji zaúčtoval ve výši 22 200 480 Kč; dále bylo zaplacené na účet společnosti Escodido 1 500 000 Kč dne 23. 9. 2013.

c) Dodávka přijela do Kolína a byla stočena dne 28. až 29. 9. 2013. Bylo stočeno 1 314 902 l a jednoduchým výpočtem zjištěno, že celková hodnota zboží je 25 090 565,49 Kč.

d) Daňový doklad byl vystaven dne 30. 9. 2013 ve výši 25 090 565,49 Kč, byla odečtena záloha ve výši 23 700 480 Kč (22 200 480 + 1 500 000). Doplatek faktury ve výši 1 390 085 Kč byl zaplacen dne 11. 10. 2013.

53. V některých případech žalobkyně části zálohových plateb neprováděla z důvodu zápočtu vzájemných pohledávek, přesto čísla uvedená žalovaným výrazně neodpovídají skutečnosti:

Dodávka		Souhrn plateb na účet dodavatele*	
1. dodávka společnosti Escodido	13. 8. 2013	1 559 500 Kč	
	28. 8. 2013	318 707 Kč	
	30. 8. 2013	40 000 Kč	
2. dodávka společnosti Escodido	26. 8. 2013	1 000 000 Kč	
	28. 8. 2013	682 000 Kč	
	2. 9. 2013	1 706 990 Kč	
3. dodávka společnosti Escodido	23. 9. 2013	1 500 000 Kč	
	11. 10. 2013	1 390 085 Kč	
4. dodávka společnosti Escodido	2. 10. 2013	1 000 000 Kč	
	11. 10. 2013	674 181,69 Kč	
5. dodávka společnosti Escodido	22. 10. 2013	1 145 454 Kč	
6. dodávka společnosti Escodido	x	z důvodu zápočtu nebylo nic hrazeno	
7. dodávka společnosti Escodido	23. 10. 2013	912 281,93 Kč	
8. dodávka společnosti Escodido	19. 11. 2013	206 383,32 Kč	
	22. 11. 2013	300 000 Kč	
	2. 12. 2013	299 999 Kč	
Součet plateb pro Escodido:		12 735 581,94 Kč	
1. dodávka společnosti Commodity (hrazena celá dodavateli bez zapojení Slovnaft či Cortina)	12. 7. 2013	1 000 000 Kč	
	15. 7. 2013	20 500 000 Kč	
	19. 7. 2013	2 000 000 Kč	
	25. 7. 2013	2 141 742 Kč	
2. dodávka společnosti Commodity	6. 9. 2013	830 000 Kč	
	12. 9. 2013	3 065 744 Kč	
3. dodávka společnosti Commodity	27. 9. 2013	3 596 749 Kč	
Součet plateb pro Commodity:		33 134 235 Kč	

* Pro jednoduchost žalobkyně v tabulce nezohledňuje dobropisy, na základě kterých hradila dodavatelům v některých případech zpět částky v řádech desítek tisíc korun z důvodu rozdílu mezi dovezenou a skutečně stočenou naftou – při stáčení je podle normy možný rozdíl v rozsahu 0,2 % dodávaného objemu.

54. Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že žalobkyně poukázala na účet společnosti Commodity prostředky ve výši pětinasobně přesahující její daňovou povinnost, která činila 6 662 493 Kč. Žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí platby na účet společnosti Commodity zcela pominul. U společnosti Commodity tak nelze hovořit o tom, že si žalobkyně měla být vědoma toho, že tato společnost nebude schopna uhradit svou daňovou povinnost. U společnosti Escodido byly platby menší, než byla její daňová povinnost, žalovaný však výši plateb stanovil chybně přibližně o 1 mil. Kč a některé platby provedené žalobkyní vůbec nezohlednil. Rozdílné situace mezi úhradami se mohly projevit v rozdílném právním hodnocení obou řetězců. Žalovaný však na zohlednění specifických okolností zcela rezignoval.
55. Žalovaný tvrdí, že společnosti Commodity a Escodido dodávaly žalobkyni naftu za nižší ceny, než za které je v rámci příslušných řetězců prodávaly společnosti Slovaft a Cortina. Protože žalobkyně pochopitelně nemohla prodejní cenu u jiných článků v řetězci tušit, tvrdí žalovaný, že jí muselo být zřejmé, že nakupovala od společností Commodity a Escodido za cenu nižší, než byla cena od jiného žalobkynina dodavatele – společnosti BP. Cena ujednaná se společností BP byla určena jako „týdenní průměr kotace cen, kterou zveřejňuje Platt's European Marketscan pod názvem „Diesel 10 ppm“ s dodací podmínkou Barges FOB Rotterdam s přírážkou 29,50 resp. 30,00 EUR za tunu“, podle vývoje cen na komoditním trhu proto bylo možné, že dodavatelé nakoupí naftu v období, kdy je levnější, a posléze ji po vzestupu její ceny prodají za nižší cenu než společnost BP, ovšem stále se ziskem. Žalovaný postupoval v rozporu se zásadami daňového řízení, pokud se pokusil bez dalšího dokazování formulovat závěry o nestandardně nízkých cenách dodavatelů. Jedná se o otázku odborně složitou, pro jejíž posouzení je třeba detailní porozumění trhu s pohonnými hmotami, proto měl být vypracován znalecký posudek. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle kterého „pokud stěžovatel argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“
56. Obdobného pochybení spočívajícího v nevypracování znaleckého posudku se žalovaný dopustil v bodech 76 a 117, v nichž označil za podezřelé, že žalobkyně měla ve smlouvách nastaveny ceny pod úroveň cen stanovených společností Čepro. Žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že na velkoobchodním trhu (na rozdíl od maloobchodního) je odebíráno vždy pod cenou nabízenou společností Čepro. I nyní setrvává na názoru, že se jedná o logickou skutečnost odpovídající principům trhu. Žalovaný zpochybnil tvrzení žalobkyně poukazem na výroční zprávu společnosti Čepro, podle které tato společnost působí na velkoobchodním trhu (což je ovšem pro určení cen zcela nepodstatné) a ceníky jsou zasílány velkoobchodním subjektům (což opět neznamená, že tyto subjekty ceny přijímají). Žalovaný měl pro tyto účely nechat vypracovat znalecký posudek.
57. Argument žalovaného ohledně rozdílu mezi cenami společnosti BP a dodavatelů Commodity a Escodido je vyvrácen již prostým porovnáním ve vztahu k cenám Čepro:

Datum	Čepro	BP	Escodido	Commodity	Rozdíl Čepro vs. dodavatel

10. 7. 2013	17,62	16,41			1,21
17. 7. 2013	18,06			17,11	0,95
19. 7. 2013	17,81	16,46			1,35
27. 7. 2013	17,24	16,15			1,09
29. 7. 2013	17,24	16,13			1,11
9. 8. 2013	16,90	15,92			0,98
12. 8. 2013	16,90		15,55		1,35
14. 8. 2013	16,90	16,26			0,64
20. 8. 2013	17,17	16,2			0,97
24. 8. 2013	17,23		16,48		0,75
27. 8. 2013	17,23	17,16			0,07
3. 9. 2013	17,78	17,21			0,57
10. 9. 2013	17,90			16,5	1,40
23. 9. 2013	16,97			16,29	0,68
28. 9. 2013	16,72		15,77		0,95
4. 10. 2013	16,56		15,65		0,91
10. 10. 2013	16,56		15,67		0,89
18. 10. 2013	16,59		15,67		0,92
21. 10. 2013	16,59		15,64		0,95
25. 10. 2013	16,23		15,58		0,65

58. Z uvedené tabulky je zřejmé, že ve srovnání s cenami společnosti Čepro se dodávky od společností Commodity a Escodido pohybovaly ve stejném cenovém rozmezí, jako tomu bylo u společnosti BP. Tato společnost dodávala žalobkyni za ceny nižší než společnost Čepro v rozmezí 0,64 až 1,35 Kč/l, společnost Escodido v rozmezí 0,65 až 1,35 Kč/l a společnost Commodity v rozmezí 0,8 až 1,4 Kč/l. Závěry žalovaného jsou proto v rozporu se skutečností.
59. Žalovaný také nesprávně určil výši cen, za které byla společnostmi Commodity a Escodido nafta dodávána. Z výše zálohových plateb poukazovaných na účty společností Slovnaft a Cortina je zřejmé, že v případě dodávek od společnosti Escodido byla objednávaná nafta vždy přeplacena, tedy že tyto společnosti obdržely na zálohové platbě vždy více, než jaká byla hodnota dodávané nafty. Výše přeplatků byla následující:

Zálohová faktura	Částka uhrazená Slovnaft či Cortina na základě zálohové faktury	Hodnota dodávané nafty	Přeplatek
22013	21 297 375 Kč	19 271 659 Kč	2 025 716 Kč
32013	21 318 000 Kč	20 419 000,16 Kč	898 999,84 Kč
42013	22 200 480 Kč	20 736 004,54 Kč	1 464 475,46 Kč

52013	21 661 830 Kč	19 335 934,95 Kč	2 325 895,05 Kč
62013 ze dne 7. 10. 2013	21 173 300 Kč	19 006 284,03 Kč	2 167 015,97 Kč
62013 ze dne 11. 10. 2013	21 206 500 Kč	19 194 731,45 Kč	2 011 768,55 Kč
72013	21 139 600 Kč	19 183 382,76 Kč	1 956 217,24 Kč
82013	21 098 600 Kč	19 001 944,46 Kč	2 096 655,54 Kč
Celkový přeplatek:			14 946 743,65 Kč

60. Žalobkyně důvodně předpokládá, že adresáti zálohových plateb tyto přeplatky distribuovali zpět do obchodního řetězce (neboť na ně neměli nárok) a jednotliví dodavatelé si tyto částky ponechávali podle ujednaných cenových podmínek. S ohledem na skutečnost, že 6 z 8 zálohových plateb bylo provedeno na účet společnosti Cortina, která s výjimkou července 2013 vždy vracela přeplatek přímo dodavateli žalobkyně – společnosti Escodido, lze vycházet z premisy, že velká část tohoto přeplatku doputovala právě na účty Escodido. Žalovaný tyto přeplatky vůbec nezohlednil, čímž se dopustil zásadní vady. V důsledku nezohlednění přeplatků žalovaný nesprávně vyhodnotil skutkový stav a dospěl k nesprávnému závěru, že ceny nafty byly ve skutečnosti nižší, než bylo sjednáno ve smlouvách. Měl zjistit, v jaké výši byly přeplatky převedeny na účet Escodido, a tyto částky pak měl ve výpočtu ceny nafty zohlednit. Existence přeplatků také zpochybňuje závěr žalovaného o nedostatečnosti úhrad ze strany žalobkyně k pokrytí daňových povinností dodavatelů.
61. Žalobkyně uvedla, že k otázce obvyklosti ceny nafty a dalším otázkám souvisejícím s touto problematikou nechá zpracovat znalecký posudek, který předloží soudu.
62. S ohledem na výše uvedené žalobkyně nesouhlasí se závěrem, že její účast na údajném daňovém podvodu byla úmyslná. Pokud vůbec došlo k daňovému podvodu, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět (což popírá), je třeba uzavřít, že přijala **přiměřená opatření** k tomu, aby přijetí plnění nevedlo k účasti na daňovém podvodu, a že jednala v dobré víře. Žalobkyně je přesvědčena, že při navazování a realizaci dodavatelsko-odběratelských vztahů uplatňovala nadstandardní opatření za účelem prověření dodavatelů. Žalovaný přehlíží a marginalizuje skutečnosti, které žalobkyně považuje pro tuto otázku za zásadní.
63. Žalobkyně považuje za významné zejména zaměstnání Ing. Š. (bývalého vyšetřovatele hospodářské trestné činnosti v oblasti lehkých topných olejů), kterého pověřila prověřováním dodavatelů, a také dotazování se na dodavatele u finančního úřadu. Žalovaný tyto kroky zpochybnil s argumentem, že žalobkyně nepředložila konkrétní recenze prověřovaných dodavatelů a že z důvodu povinnosti mlčenlivosti pracovníků finanční správy nemohla nic relevantního zjistit. Pokud ovšem Ing. Š. skutečnosti o rizikovosti dodavatelů nezjistil, nabízí se závěr, že nebyly objektivně zjistitelné. Podle žalobkyně jsou požadavky žalovaného excesivní a neslučitelné s běžnou obchodní praxí.
64. Kromě toho žalobkyně také vždy jedná se statutárním orgánem dodavatele nebo jím zmocněným zástupcem, vždy si vyžádá výpis z obchodního rejstříku dodavatele a nahlédne do sbírky listin, prověřuje, zda není dodavatel považován orgány finanční správy za nespolehlivého plátce, vyžádá si potvrzení o jeho registraci jako distributora pohonných hmot, o přidělení čísla EORI a rozhodnutí o registraci k DPH, dále prověřuje, zda

dodavatel řádě zveřejnil čísla svých účtů, a zjišťuje a ověřuje údaje o dodavateli z veřejně dostupných zdrojů. Komunikací se zástupci dodavatele též ověřuje, zda se jedná o důvěryhodné osoby, uzavírá standardní obchodní smlouvy, v průběhu spolupráce průběžně vyhodnocuje důvěryhodnost dodavatelů a plnění jejich zákonných povinností (takto např. upozornila společnost Commodity na nesprávnost čísel bankovních účtů ohlášených správci daně) a požaduje dodání atestu k dodávanému zboží.

65. Žalovaný nezpochybnil, že žalobkyně uvedené kroky učinila, zpochybnil pouze jejich relevanci a absenci jasných výsledků. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný hodnotí přijatá opatření zaujatě a nesprávně. Žalobkyně má jako osoba soukromého práva k dispozici pouze omezené prostředky pro prověření dodavatelů, které podle svého přesvědčení plně využila. Přijala důkladnější opatření, než která NSS označil v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30, za dostatečná („[p]říkladem přijetí dostatečných opatření může být postup, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti, například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci“). Obdobné požadavky kladl NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS.
66. Závěrem žalobkyně namítla, že v bodě 97 napadeného rozhodnutí žalovaný nesprávně dovozuje, že pokud byly ceny se společnostmi Commodity a Escodido dojednány obdobně jako ceny se společností Energotrade, mělo to být s ohledem na insolvenční Energotrade pro žalobkyni varovným signálem. Ze spisu však vyplývá, že účty společnosti Energotrade byly zajištěny z důvodu údajné trestné činnosti nesouvisející se žalobkyní. Z důvodu zablokování účtů pak tato společnost nemohla plnit své závazky a dostala se do insolvence. Zcela jistě se však nestala insolventní v důsledku cenových ujednání se žalobkyní.

Vyjádření žalovaného

Zdaňovací období květen a červen 2013

67. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasí s námitkou, že nesprávně a uměle aplikoval judikaturu týkající se podvodů na DPH. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) je zřejmé, že podvodem na DPH je situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt si ji za nestandardních okolností čerpá, čímž dojde k narušení neutrality daně. Za tzv. *missing tradera* je obvykle označován subjekt, který z posuzované transakce neodvedl daň a poté se zpravidla stal nekontaktním. Z osobního daňového účtu společnosti Energotrade vyplývá, že neuhradila daň ve výši 49 mil. Kč za květen 2013 a 19,6 mil. Kč za červen 2013. V posuzované věci tedy prokazatelně existovala chybějící daň, která je základním atributem podvodu na DPH. Pokud jsou nějaké finanční prostředky zaslány na zajištěný účet, neznamená to, že by nemohla být identifikována chybějící daň.
68. Ze skutečnosti, že žalobkyně zaslala finanční prostředky na zajištěný účet, v důsledku čehož se dostaly do dispozice státu, nelze dovodit, že by společnost Energotrade splnila své zákonné povinnosti, navíc tyto prostředky mohly být využity k úhradě jiných daňových povinností. Žalovaný nesouhlasí ani s tvrzením, že zaslání finančních prostředků na účet, který se v důsledku zajištění dostal do dispozice státní správy, má *de facto* stejné důsledky jako postup podle § 109a zákona o DPH. Smyslem odepření nároku na odpočet je totiž ochrana systému DPH. Zásadním rozdílem je skutečnost, že v případě postupu podle citovaného ustanovení by měla žalobkyně jistotu, že se tímto způsobem zaplacená daň

započte na úhradu daně z předmětného plnění, nikoliv na jiné neuhrazené daňové povinnosti společnosti Energotrade. Měla by tedy jistotu, že „chybějící daň“ nevznikne. Poukázané prostředky však byly podle § 152 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“) započteny a nezajistily, že předmětná daňová povinnost bude uhrazena. Žalobkyně nemohla legitimně očekávat, že v důsledku zaslání 26 mil. Kč na účet společnosti Energotrade tato společnost svou daňovou povinnost za květen a červen 2013 splní. Takový závěr by zcela popíral smysl a účel odepření nároku na odpočet.

69. K námitce žalobkyně, že nemůže být označena za tzv. *profit taker*, žalovaný konstatuje, že účast daňového subjektu na podvodu na DPH není podmíněná tím, zda má z předmětných transakcí prospěch. K námitce, podle níž společnost Energotrade neodvedla DPH v důsledku podnikatelského selhání, žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž popsal nestandardní okolnosti, jež svědčí o existenci podvodného jednání. Tyto nestandardnosti spolu s chybějící daní k závěru o daňovém podvodu nepochybně vedou. Žalovaný je přesvědčen, že dostal požadavků judikatury, podle níž musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Přechod vlastnického práva v krátkých časových intervalech nelze považovat za zcela standardní. K námitce žalobkyně, že shodně postupovala i v předchozích zdaňovacích obdobích, žalovaný uvádí, že zjištěné nestandardnosti je třeba vždy hodnotit ve vzájemných souvislostech. K dalším námitkám týkajícím se plateb na účet společnosti BP a nepravdivého textu na fakturách žalovaný zopakoval argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí.
70. Žalovaný setrvává na svém závěru, že žalobkyně věděla či musela vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. S ohledem na její rozsáhlé a mnohaleté zkušenosti v oblasti pohonných hmot musela vědět o rizikovitosti této komodity. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že rizikovost byla v posuzované věci irelevantní. Pokud žalobkyně nepřijala při obchodování s touto komoditou náležitá opatření, lze její chování hodnotit jako neopatrné, rozporné s péčí řádného hospodáře, a tudíž nestandardní. Žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, podle kterého sice není vyloučeno, aby obchodní zvyklosti a vytvořená důvěra mezi obchodníky vedly k určité neformálnosti obchodního styku, při velkých obchodech se však nabízí otázka, jaká opatření daňový subjekt přijal, příp. proč podstupoval s tím spojená rizika. K námitce případné ústní změny smluv žalovaný setrvává na závěru, že ke změně smluv nedošlo, neboť celý obchodní případ probíhal shodně jako do té doby.
71. Námitka, podle které se na základě dopisu od společnosti Energotrade žalobkyně domnívala, že je vlastníkem přepravované nafty, je v rozporu s jejím dřívějším tvrzením, podle něhož je lhostejné, co která strana uvede na daňovém dokladu, neboť právně závazná je uzavřená smlouva. Z žalobkyniny argumentace není zřejmé, zda má za to, že se praxe mezi stranami změnila a jen nebyla promítnuta do písemné smlouvy (a smlouva měla být v budoucnu dodatkována), nebo zda má za to, že se situace žádným způsobem nezměnila a nic na tom nemohly změnit prohlášení dodavatele ani údaje uvedené na daňových dokladech. Žalobkyniní předestřené důvody dostatečně neprokazují, proč nepožadovala sjednání změny dodacích a platebních podmínek v písemné formě.
72. Pokud žalobkyně hradila zálohy ve značné výši na zahraniční účty subjektů, s nimiž v době dodávek neměla žádné smluvní ujednání, jedná se o objektivní okolnost vypovídající o její neopatrnosti. Žalovaný zdůrazňuje, že žalobkyně znala dodavatele společnosti Energotrade a již dříve s jedním z nich obchodovala, přesto sjednávala dodávky

přes další osobu, která v dané transakci neměla žádné opodstatnění. Žalovaný setrvává také na názoru, že nevyužití dokumentárního akreditivu svědčí o určité neopatrnosti. K námitce, že si měl žalovaný vyžádat znalecký posudek k posouzení, jaký způsob úhrad je na relevantním trhu standardní, žalovaný konstatuje, že má k této otázce informace z jiných daňových spisů a má značné povědomí o tom, jakým způsobem se na určitých trzích obchoduje. Nesouhlasí s námitkou, podle které pouze formalisticky kritizuje obchodní praxi mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Naopak setrvává na závěru, že mezi nimi uzavřená písemná smlouva byla pouze formální, strany podle ní nepostupovaly ani její plnění nevynucovaly. K odlišnému stanovení cen žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí. Žalovaný je proto přesvědčen, že unesl důkazní břemeno ohledně vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodu na DPH. Z provedeného dokazování vyplývá, že účast žalobkyně na podvodu byla úmyslná, neboť v jednání jí samotné byla zjištěna řada závažných nestandardností, jejichž souhrn vylučuje zapojení do podvodu v důsledku pouhé náhody.

73. Žalovaný také setrvává na závěru, že žalobkyně nevynaložila náležitou míru obezřetnosti v obchodním styku. Ignorovala objektivní okolnosti a neučinila odpovídající opatření. Tvrzení o důkladném prověřování dodavatelů nijak nedoložila. V určitých případech (jednání s rizikovou komoditou, rozsah dodávek, její cena apod.) lze důvodně klást přísné požadavky.

Zdaňovací období červenec až září 2013

74. Namítá-li žalobkyně, že průběh transakcí v řetězcích byl zcela standardní a každá společnost měla svou roli, neupřesňuje, jakou roli měli její přímí dodavatelé Commodity a Escodido. K námitce, podle které nebylo žalobkyni nic známo o smlouvě mezi Averant a Verami a smlouvě mezi Averant a Blesterson, žalovaný podotýká, že tyto okolnosti zmínil v rámci argumentace o povaze daného obchodního řetězce, nebyly však žalobkyni kladeny k tíži. Žalobkyni nebyla přičítána k tíži ani skutečnost, že konkrétním článkům řetězce byla zrušena registrace distributora pohonných hmot bezprostředně po 31. 10. 2013, tato skutečnost nicméně naznačuje, že uvedené subjekty nesplňovaly nové požadavky spočívající v odborné způsobilosti, složení kauce, bezdlužnosti apod.
75. Skutečnost, že smlouvy sjednané žalobkyní s dodavateli byly pouze formální a strany v souladu s nimi nepostupovaly, žalovaný dostatečně prokázal, proto v této souvislosti odkazuje na napadené rozhodnutí. Žalobkyni nebyla vytýkána sama skutečnost, že měl dodavatel sídlo v pronajatých prostorách (popř. na virtuální adrese), tato skutečnost byla hodnocena v kontextu, z něhož plynulo, že dodavatel nemá kromě zmíněné pronajaté kanceláře sklady ani provozovny, nemá webové stránky a v případě společnosti Commodity její činnost zajišťoval pouze jednatel a jeho asistentka. Obecné vymezení předmětu činnosti může být podle rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-66, jednou z indicií o nestandardních okolnostech. V kontextu všech zjištěných okolností i citovaného rozsudku lze za nestandardní okolnost bezpochyby považovat také okamžik registrace dodavatelů.
76. K námitce týkající se cen žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí a dodává, že žalobkyně náležitě nevyhodnotila otázku, proč její dodavatelé sjednávali tak nízké ceny, resp. jakým způsobem byli vůbec schopni takových cen dosáhnout. Pokud žalobkyně pokládala nízké ceny za projev snahy nových subjektů o proniknutí na trh, nepovažuje žalovaný takový přístup s ohledem na výše přdestřené skutečnosti za dostatečné

obežretný. Žalobkyně nijak nevysvětlila žalovaným identifikovanou odlišnost, že náklady spojené s kontrolou kvality a s manipulací s vagóny byly zpětně fakturovány pouze společnosti Escodido, přestože dodávky probíhaly podle stejného scénáře a v obou smlouvách byly ujednány tytéž součásti ceny. Žalovaný své úvahy v napadeném rozhodnutí náležitě popsal a nepovažuje je za nepřezkoumatelné nebo nesmyslné.

77. Nedůvodná je také námitka nepřezkoumatelnosti, která má podle žalobkyně spočívat v nedostatečném rozlišení dodávek od společnosti Escodido a dodávek od společnosti Commodity. Skutkové okolnosti byly u všech řetězců velice podobné. Pokud se některé lišily, byly vypořádány jednotlivě.
78. Žalovaný setrvává na závěru, že prokázal vědomost žalobkyně o její možné účasti na podvodu na DPH a v této souvislosti především odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž je vysvětleno, proč mělo u žalobkyně vzbudit podezření o nestandardnosti transakcí mimo jiné personální propojení na společnost Energotrade, nedostatečné kapitálové zabezpečení dodavatelů či jejich schopnost zajistit snadno a rychle dodávky pohonných hmot, přestože se jednalo o zcela nové subjekty na trhu. Z napadeného rozhodnutí je také zřejmé, že nestandardnost transakcí nebyla dovozována pouze z absence webových stránek dodavatelů.
79. Tvzení žalobkyně, že si nebyla vědoma rozporu se smlouvou při placení záloh, považuje žalovaný za nepravděpodobné s ohledem na výši částek, o které se jednalo a které žalobkyně posílala na účty osob, s nimiž neměla žádné smluvní ujednání. V tomto světle se jeví jako bezvýznamné také tvrzení, že žalobkyně přizpůsobila svou míru obezřetnosti obchodování s rizikovou komoditou. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že u malých společností nebylo nestandardní neuvedení kontaktních osob, protože bylo možné bez potíží dovodit, že oprávnění jednat náleželo statutárním orgánům nebo jimi pověřeným osobám. To ovšem platí i pro velké společnosti, přesto jsou konkrétní osoby uvedeny u všech smluv, na které žalovaný poukazyval. Zdůvodnění žalobkyně k nepoužití dokumentárního akreditivu považuje žalovaný za nedostatečné.
80. Žalovaný nerozumí námitce žalobkyně týkající se výše cen. Žalobkyně vytýká napadenému rozhodnutí závěr, podle kterého paušální náklady za manipulaci na vlečce a za kontrolu kvality snižovaly cenu nakoupené nafty, a tvrdí, že tyto náklady cenu nesnižovaly. Zároveň ale v sestavené tabulce uvádí, že cena od dodavatele Escodido je snížena o paušální poplatky. Žalobkyně tvrdí, že ceny, které hradila svým dodavatelům, byly s výjimkou jednoho případu vždy stejné nebo vyšší, nicméně ani z vypracované tabulky nevyplývá, že by uhrazená cena odpovídala smluvnímu ujednání. Žalovanému není ani zřejmé, na základě jakých podkladů žalobkyně dospěla ke svým závěrům. K námitce, podle které žalovaný zavádějícím způsobem prezentoval výši doplateků, žalovaný odkázal na body 78 až 82 příslušného napadeného rozhodnutí, zprávu o daňové kontrole a seznámení s podklady shromážděnými v odvolacím řízení, z nichž je zřejmé, že žalobkyně zahrнула do tabulky i platby za plnění poskytnutá dříve v červenci 2013, tedy úhradu za plnění, které bylo poskytnuto v rámci jiného podvodného řetězce, než který byl hodnocen v bodu 82 napadeného rozhodnutí. Žalobkyní uvedený součet plateb pro společnost Escodido ve výši 12 735 581,94 Kč je násobně nižší než nárokové DPH ve výši 32 791 277,59 Kč z předmětných faktur. Také platby společnosti Commodity v řetězci b) podle žalobkyní uvedených údajů ve výši 3 895 744 Kč jsou nižší než DPH 4 242 788,55 Kč vyplývající z faktury č. 201307004 (2. dodávka; pozn. soudu) a platba 3 596 749 Kč je nižší než DPH 4 209 849,03 Kč vyplývající z faktury č. 137100008 (3. dodávka; pozn.

soudu: u 2. a 3. dodávky žalovaný uvedl nesprávná čísla faktur, jinak však údaje odpovídají). Co se týče řetězce mezi společnostmi Slovnaft – Cortina – Commodity – žalobkyně, žalovaný žalobkyni nic takového nevytýkal. Tvrdí-li žalobkyně, že žalovaný dostatečně nerozlišoval mezi dodávkami od Escodido a dodávkami od Commodity, neuvádí na podporu tohoto tvrzení žádné konkrétní argumenty.

81. Žalovaný setrvává na svém závěru, který učinil k námitkám, že nesprávně určil výši cen, za které byla nafta dodávána, že měl být vypracován znalecký posudek apod., a k těmto otázkám odkazuje na body 75 až 77 a 117 napadeného rozhodnutí. Námitka, podle níž žalobkyně důvodně předpokládala, že přeplatky byly adresáty zálohových plateb distribuovány zpět do řetězce, je irelevantní, neboť se jedná o pouhý nepodložený předpoklad. Navíc ani žalobkyní vyčíslená částka tohoto přeplatku ve výši 14 946 743,65 Kč spolu s částkou 12 735 581,94 Kč, o níž žalobkyně tvrdí, že ji uhradila společnosti Escodido, stále nedostačují ani výši DPH 32 791 277,59 Kč nárokové žalobkyní z dodávek od společnosti Escodido. K námitce, že při výpočtu ceny měly být zohledněny přeplatky, žalovaný uvádí, že porovnával fakturovanou cenu s cenou uvedenou ve smlouvách a ve většině případů zjistil nestandardní rozdíly. Žalovanému není zřejmé, jak by do tohoto srovnání mohly být zohledněny úhrady pohledávek.

Replika žalobkyně

Zdaňovací období květen a červen 2013

82. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že chybějící daň u společnosti Energotrade byla prokázána. Chybějící daň je třeba posuzovat ve vztahu k obchodnímu řetězci, ve kterém mělo dojít k narušení daňové neutrality. Byť žalovaný tvrdí, že tento princip respektoval, podle žalobkyně byl jeho postup obecný a nenavázaný na příslušný obchodní řetězec, neboť žalovaný pouze konstatoval nedoplatek DPH na daňovém účtu společnosti Energotrade, aniž by zohlednil specifické okolnosti. Žalovaný neodůvodnil, jak chybějící daň vznikla v rámci daného dodavatelsko-odběratelského řetězce, a nezohlednil, že žalobkyně učinila platbu na účet společnosti Energotrade cíleně v souvislosti s danou transakcí, navíc ve výši mnohonásobně přesahující daňovou povinnost.
83. Žalovaný nijak nepopírá, že se tyto prostředky dostaly do dispozice státu, ale argumentuje tím, že mohly být využity na úhradu i jiných daňových povinností společnosti Energotrade. Skutečnost, že Energotrade daň z důvodu nemožnosti disponovat se svým účtem formálně neuhradila, nemůže být žalovaným zneužívána. Z důvodu zajištění účtu společnosti Energotrade nevznikla státu žádná finanční újma, která je podstatou chybějící daně. V této souvislosti žalobkyně odkázala také na svůj argument o srovnatelnosti se zajištěním podle § 109a zákona o DPH. Podle judikatury NSS (rozsudek ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54) přitom nelze akceptovat, aby daňový subjekt hradil DPH ze stejných transakcí dvakrát, k čemuž v posuzovaném případě nepochybně odepřením nadměrného odpočtu došlo.
84. Argument žalovaného o tom, že žalobkyně měla použít § 109a zákona o DPH, pomíjí skutečnost, že částku 26 mil. Kč uhradila na účet společnosti Energotrade v dobré víře – nevědoma si zajištění účtu. Před poskytnutím platby nemohla mít žalobkyně jakýkoliv důvod domnívat se, že DPH nebude uhrazena. Ostatně ani správce daně v těchto předcházejících obdobích neshledal nedostatky. Poté, co se dozvěděla o zajištění účtu, neměla žalobkyně důvod uvažovat o postupu podle § 109a zákona o DPH, neboť již na zajištěný účet poskytla částku mnohonásobně překračující daňovou povinnost

z předmětných transakcí. Své jednání proto žalobkyně považuje za logické. Žalovaný naopak přehlíží časové souvislosti jednotlivých transakcí.

85. Pokud by soud i přes výše uvedené dospěl k závěru, že u společnosti Energotrade existovala chybějící daň, byla by výsledkem podnikatelského selhání, nikoliv daňového podvodu. Žalovaný se s podstatou podvodu dostatečně nevypořádal. Spatřovat v daných skutkových okolnostech podvod postrádá logiku, neboť v řetězci není žádný subjekt, který by měl z neuhrazení daně jakýkoliv prospěch. Žalovaný cituje rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04 *Kittel a Recolta*, zavádějícím způsobem, neboť žalobkyně argumentace nesměřovala k tomu, jak by mělo být naloženo s nadměrným odpočtem osoby, která věděla o podvodu a neměla z něj prospěch (což je podstata citované části rozsudku), ale k tomu, že údajný podvod na DPH konstruovaný žalovaným vůbec nedává smysl, neboť se jím neobohatil vůbec nikdo.
86. V napadeném rozhodnutí chybí vyličení příčinného vztahu mezi jednáním žalobkyně a neodvedením daně. Veškeré údajně podezřelé a nestandardní okolnosti, na které žalovaný poukázal, nemají k faktickému neodvedení daně společností Energotrade žádný příčinný vztah, a není tak splněna podmínka, že k neodvedení daně dochází v důsledku podvodného jednání. S ohledem na zajištění účtu společnosti Energotrade by k neodvedení daně (v případě, že bude v řetězci spatřována chybějící daň) došlo bez ohledu na obsah faktur či způsob provádění jejich úhrad, podobně irelevantní je i např. hledisko rizikovosti komodity. Neodvedení daně v důsledku podvodného jednání tak nelze považovat za prokázané. Ze strany žalovaného došlo k postupu, který NSS označil v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60 za nezákonný a v souvislosti s nímž konstatoval, že ve zrušeném rozsudku se odkazuje „na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zřejmé, jak celá řada z nich souvisí se základní otázkou a podstatnou skutečností, na základě které nebyl stěžovateli odpočet přiznán, tedy s povědomostí stěžovatele o daňovém podvodu, resp. účasti na něm.“
87. Podle žalobkyně je vyloučena její úmyslná účast na podvodu. Opačné tvrzení žalovaného není dostatečně odůvodněno ani prokázáno.
88. Pro úplnost se žalobkyně vyjadřuje také k údajným nestandardním okolnostem. Žalovaný nesprávně považoval intervaly prodeje nafty za nestandardní, odkázal přitom na nepřiléhavý rozsudek Krajského soudu v Brně, který se týkal jiného zboží (dráty a katody jsou typově zcela odlišné zboží od motorové nafty) a jiného počtu subjektů v řetězci. Standardnost či nestandardnost je třeba poměřovat ve vztahu k danému obchodnímu vztahu a s přihlédnutím k individuálním okolnostem – včetně např. dlouhodobé předcházející spolupráce daných subjektů.
89. Dále žalovaný ve svém vyjádření nepravdivě uvádí, že se žalobkyně ani nepokusila oslovit jiné potenciální dodavatele. Žalobkyně v žalobě uvedla a doložila, že jednala se společností BP, s níž se jí podařilo uzavřít smlouvu na konci června 2013. Stávající dodavatele žalobkyně s žádostí o navýšení oslovit nemohla, neboť v květnu 2013 jiné dodavatele než společnost Energotrade neměla.
90. Žalovaný vytкнуł žalobkyni, že nedoložila své tvrzení, že společnost Energotrade měla jiné finanční zdroje k úhradě své daňové povinnosti. Žalobkyně však nebyla povinna tuto skutečnost doložit a není to ani v jejích možnostech, neboť nemá a nikdy neměla podrobné informace o hospodářské situaci svého dodavatele.

91. Žalovaný se mylí, pokud za obsah účetního případu považuje veškeré skutečnosti uvedené v souvislosti s obchodním případem na faktuře. Podrobné a nad rámec zákona jdoucí informace, které společnost Energotrade uváděla na fakturách např. o okamžiku přechodu vlastnického práva ke zboží, pod obsah účetního případu nespádají. Žalovaný proto pochybil tím, že nepravdivost těchto údajů na fakturách přičítá žalobkyni k tíži. Žalobkyně odpovídá za to, že faktura bude průkazným prostředkem pouze v rozsahu, v jakém ji tíží důkazní břemeno, tedy ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Toto své důkazní břemeno žalobkyně unesla.
92. Převážná část okolností, z nichž žalovaný dovozuje vědomost žalobkyně o daňovém podvodu, nerespektuje časové souvislosti transakce. Žalovaný musí tvrdit a prokázat takové skutečnosti, které měly být žalobkyni známy předtím, než do daného smluvního vztahu závazně vstoupila a přijala zdanitelné plnění. Okolnosti nastalé poté, kdy žalobkyně již podle smlouvy poskytla úhradu a obdržela zdanitelné plnění, logicky už nemohly na postupu žalobkyně nic změnit.
93. Žalovaný zcela ignoruje existenci dohody o způsobu úhrady záloh ze dne 20. 5. 2013 a neoprávněně žalobkyni vytýká, že nevyžadovala v písemné formě změnu platebních podmínek, ačkoli změnu platebních podmínek písemnou dohodou se společností Energotrade reflektovala. V květnu 2013 tedy došlo k částečné formalizaci změněných dodacích podmínek. Ve vztahu k okamžiku nabytí vlastnického práva k naftě měla žalobkyně k dispozici dopis společnosti Energotrade, ve kterém byla její vůle ohledně návrhu úpravy této otázky projevována zcela dostatečně. Odkaz na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47 je proto nepřiléhavý, neboť v citované věci chyběla jakákoliv písemná smlouva. Nadto, otázka formy smluvních vztahů s dodavatelem Energotrade nemá k podstatě údajného daňového podvodu v této věci žádný vztah.
94. Žalobkyně nerozumí „posedlosti“ žalovaného dokumentárním akreditivem, jehož nevyužití v případě dodávek od společnosti BP je označováno za neopatrnost. Užívání akreditivu není na trhu s naftou obvyklé, neboť prodlužuje a komplikuje celý obchod, což je s ohledem na možné výkyvy cen motorové nafty (která je obchodována na komoditní burze) pro všechny zúčastněné nežádoucí. Tuto skutečnost žalobkyně doloží znaleckým posudkem.
95. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že úhrada záloh na účet společnosti BP bez smluvního ujednání svědčí o její neopatrnosti – zaprvé, BP je seriózní mezinárodní společností, které je v obchodním styku možné věřit, a zadruhé, žalovaný (opět) zcela přehlíží obsah výsledku Jaroslava z. ze společnosti BP, který potvrdil, že s nimi byl tento způsob plateb konzultován a že s ním vyslovili souhlas.
96. Tvrdí-li žalovaný ve vyjádření, že *„rámcová smlouva byla uzavřena s dodavatelem ENERGOTRADE čistě jen formálně, když z ní není patrné, jaké množství zboží má být dodáno, v jakých termínech a za jakou cenu“*, pomíjí podstatu rámcových smluv, kterou je pouze nastavení obecného rámce. K argumentu ohledně odlišnosti cen se žalobkyně vyjádří na základě znaleckého posudku, který je v současné době zpracováván.
97. Také ohledně otázky, zda byla opatření přijatá žalobkyní dostatečná, předloží žalobkyně znalecký posudek. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný hodnotil důkazy selektivně a maximálně možným způsobem v její neprospěch. Žalovaný také svévolně snižoval hodnotu opatření přijatých žalobkyní, aniž by uvedl, co dalšího z hlediska prevence mohla žalobkyně ještě učinit. Navrhuje také výslech Ing. Š., Ing. B. a Ing. V.. K požadavkům na

prověření solventnosti dodavatele žalobkyně zdůrazňuje, že v květnu 2013, kdy došlo ke komplikacím, měla za sebou více než rok úspěšné spolupráce se společností Energotrade.

Zdaňovací období červenec až říjen 2013

98. Žalobkyně zdůrazňuje, že u dodavatele Commodity není v období července 2013 vůbec dán základní předpoklad existence chybějící daně, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí v souvislosti s tímto dodavatelem konstatuje pouze existenci neuhrazené daně za měsíc září 2013, nikoli však za měsíc červenec. Za červenec 2013 nebyla této společnosti doměřena žádná daň, ačkoli společnost podala daňové přiznání, a pokud žalovaný odkazuje na její nekontaktnost, je třeba vyjít z judikatury NSS, podle které z hlediska určení existence chybějící daně „za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u Terra Trade nebylo pro její nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na výše uvedené měl správce daně v rozhodnutí najisto postavit, zda Terra Trade daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba“ (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). Žalovaný proto tento řetězec zahrnul do svého rozhodnutí nezákonně, ačkoli v něm nebyla prokázána existence chybějící daně, a nelze tak v souvislosti s plněními skutečnými v tomto měsíci hovořit o daňovém podvodu.
99. Obdobná situace nastala v případě období září a října 2013 ve vztahu ke společnosti Escodido. U tohoto dodavatele není v období září a října 2013 vůbec dán základní předpoklad existence chybějící daně, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí v souvislosti s tímto dodavatelem konstatuje pouze existenci neuhrazené daně za měsíc srpen 2013. Za září a říjen 2013 nebyla této společnosti doměřena žádná daň, ačkoli společnost podala daňová přiznání. Je proto třeba odkázat na výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 163/2015-44 a uzavřít, že žalovaný tyto řetězce zahrnul do svého rozhodnutí nezákonně.
100. Dále žalobkyně namítá, že žalovaný paušálně a nesprávně zahrnul do napadeného rozhodnutí obchodní řetězec z července 2013, který zahrnuje společnosti Sloznaft, Cortina, Commodity a žalobkyni, neboť pro něj neplatí zásadní okolnosti, jimiž žalovaný argumentuje. Jak již žalobkyně doložila, cena nafty v tomto řetězci byla nad úrovní burzy a lze ji pokládat za tržní cenu či cenu, která nemohla být žalobkyní pokládána za nestandardní. Platby za dodávku byly poukázány přímo dodavateli, nikoli společností Sloznaft nebo Cortina a platby učiněné žalobkyní dodavateli převýšily daňovou povinnost, která z těchto transakcí dodavateli vznikla. Žalovaný dostatečně neodůvodnil, proč přes tyto skutečnosti pokládá i tento řetězec za podvodný a proč jej za podvodný měla považovat žalobkyně. Další argumenty žalovaného vztahující se k tomuto řetězci jsou pouze formalistické a nemohou obstát.
101. Ohledně intervalů prodeje nafty žalobkyně odkazuje na svou argumentaci uvedenou výše k měsícům květen a červen. Žalovaný nepravdivě tvrdí, že žalobkyně v žalobě záměrně neuvedla nic o roli jejích přímých dodavatelů v obchodním řetězci. Žalobkyně naopak poukázala na to, že obchod přes mezičlánky může být výhodnější z důvodu jejich množstevních slev.
102. Žalobkyně nesdílí názor žalovaného, že u objednávek plnění o vysoké hodnotě je pozoruhodné využití e-mailu. To je v podnikatelském styku zcela standardní a nelze požadovat, aby si podnikatelé ohledně větších obchodů vyměňovali doporučené dopisy. Žalovaný rovněž ignoruje skutečnost, že obsah objednávek byl vždy ze strany dodavatelů potvrzován vystavenými zálohovými fakturami, a žalobkyně tak vždy zkontrolovala, zda

byla objednávka dodavateli správně zpracovaná. Obě smlouvy s dodavateli ostatně objednávky telefonem i e-mailem umožňovaly a smlouva se společností Escodido dokonce v odstavci 3.4 výslovně uváděla, že v případě telefonické objednávky jsou podstatné náležitosti kupní smlouvy potvrzeny uhrazením zálohové faktury.

103. Žalobkyně nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně údajné pouze formální existence dodavatelů. Odkazuje na text žaloby a v této souvislosti navrhuje výslech Ing. Josefa V. za účelem získání informací o kancelářích společnosti Commodity.
104. Ke standardnosti cenových ujednání žalobkyně opakuje, že od všech svých dodavatelů odebírala zboží vždy za vyšší než burzovní ceny (s výjimkou první dodávky od společnosti Escodido) a že jejich ceny byly v průběhu času srovnatelné s cenami mezinárodního dodavatele BP. K argumentaci žalovaného ohledně výše cen sjednaných s dodavateli se žalobkyně vyjádří na základě znaleckého posudku.
105. Podle žalovaného žalobkyně nevysvětlila, proč byly paušální náklady na manipulaci s vagóny a zajištění kontroly kvality fakturovány jen společnosti Escodido. K tomu žalobkyně uvádí, že tento rozdíl vyplývá z odlišnosti obou obchodních řetězců. Zatímco se společností Commodity sjednala žalobkyně od počátku obchodní spolupráce cenu ve výši Čepro – 0,95 Kč/l, se společností Escodido byla původně ujednána cena ve výši Čepro – 1,35 Kč/l. Tato smlouva se však záhy ukázala jako ne zcela vyhovující, neboť žalobkyně potřebovala také dodávky nafty s biosložkou, což uzavřená smlouva neumožňovala. Společnost Escodido rovněž po domluvě se žalobkyní ponechala na žalobkyni zajištění stáčení dodané nafty, za což byl nově sjednán manipulační poplatek ve výši 0,25 Kč/l, a také provádění atestů nafty, za což byl nově sjednán poplatek ve výši 0,15 Kč/l. Žalobkyně proto zcela logicky v žalobě uvedla, že tvrzení žalovaného o snižování ceny nafty prostřednictvím poplatků je nesmyslné, cena nafty od společnosti Escodido byla vždy fakticky sjednána ve výši Čepro – 1,35 Kč/l a tomu odpovídají tvrzení žalobkyně v žalobě. Nedůvodná je tedy i výhrada žalovaného uvedená v jeho vyjádření k žalobě. Snižování smluvní ceny u dodávek od společnosti Escodido v tabulce je správné a reflektuje realitu obchodního vztahu.
106. Žalobkyně již v žalobě vysvětlila, proč nelze považovat přítomnost pana Ing. H. a paní Z. u nových dodavatelů za nestandardní či nedůvěryhodnou. V této souvislosti odkazuje také na rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve kterém NSS dospěl k závěru, že „*ani pouhá personální propojenost mezi spolu obchodujícími subjekty není sama o sobě důvodem považovat jednání za podvodné*“. Žalobkyně také nadále nesouhlasí s formalistickým názorem žalovaného ohledně nestandardnosti neuvedení kontaktních osob ve smlouvách s dodavateli. Žalobkyně při obchodování s dodavateli vždy věděla, na koho se má obracet, a v rámci spolupráce nevznikaly žádné komunikační problémy.
107. K tvrzení žalovaného, že pochybnosti měla vyvolávat i potřeba předfinancovat dodávky přímo u rafinerie či jejího distributora, žalobkyně uvádí, že potřeba předfinancování vyplývala již ze smluvního vztahu společnosti Slovnaft se společností Cortina (čl. 7.4 smlouvy, podle kterého musí Cortina uhradit kupní cenu před dodáním zboží, a čl. 8.4, který zavazuje společnost Cortina k tomu, aby své subdodavatele zavázala ke stejnému způsobu úhrady), není tak možné ji klást k tíži žalobkyně. V této souvislosti navrhuje důkaz smlouvou mezi společnostmi Slovnaft a Cortina ze dne 1. 1. 2013. K nevyužití dokumentárního akreditivu žalobkyně opakovaně poukazuje na jeho nevhodnost pro obchod s naftou. Nadto smluvní vztah společností Slovnaft a Cortina vyžadoval platbu za

zboží předem, a zcela tak případné využití akreditivu vyloučil. K otázce cen žalobkyně opakovaně odkazuje na znalecký posudek, který nechá zpracovat.

108. Závěrem žalobkyně dodala, že pokud zaplatila společnosti Commodity v měsících červenci a září prostředky v souhrnu převyšující její daňovou povinnost přibližně pětkrát, je to nepochybně okolnost svědčící o dobré víře žalobkyně v to, že tento dodavatel měl k úhradě svých daňových povinností dostatek prostředků. Ohledně dostatečnosti opatření odkazuje rovněž na znalecký posudek, který nechá zpracovat.

Další podání účastníků

109. Posléze krátce před jednáním předložila žalobkyně avizovaný znalecký posudek datovaný již dnem 29. 12. 2020 a též rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2020, sp. zn. 41 T 10/2019, jímž byl jednatel žalobkyně nepravomocně zproštěn obžaloby, a to s vysvětlením, že s předložením důkazů čekala na výsledek odvolacího trestního řízení, v němž má záhy proběhnout jednání.
110. V reakci na trestní rozsudek žalovaný namítl, že není jasné, zda jde o pravomocné rozhodnutí, a že otázky, jež je třeba prokázat v trestním řízení a v řízení daňovém se odlišují, a proto ze zprošťujícího rozsudku nelze automaticky činit závěry pro účely daňového řízení. Pokud jde o znalecký posudek, žalovaný zpochybnil jeho procesní použitelnost odkazem na judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že těžiště dokazování má být v daňovém řízení a daňový subjekt nemůže svou důkazní aktivitu přenášet až do řízení soudního. Žalovaný neměl znalecký posudek v průběhu daňového řízení k dispozici, jinak by se k němu v napadených rozhodnutích detailně vyjádřil. Nicméně i pokud by jím soud provedl důkaz, je třeba jej vyhodnotit v kontextu s dalšími zjištěními plynoucími z napadených rozhodnutí, přičemž žalovaný je přesvědčen, že ani předložený znalecký posudek není schopen změnit závěr o celkové nestandardnosti předmětných obchodních transakcí, jež plynul i z jiných okolností, než které byly předmětem znaleckého zkoumání. Žalovaný taktéž konstatoval, že případ žalobkyně se odlišuje i od situace řešené v jí odkazovaném rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, kde bylo správním orgánům vytčeno, že srozumitelně nevymezily, v čem mělo spočívat podvodné jednání. Zde však žalovaný jasně identifikoval skutečnosti, z nichž plyne, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, v návaznosti na což podle judikatury Soudního dvora a NSS nikomu v takovém řetězci, kdo o tom mohl a měl vědět, nevzniká nárok na odpočet daně. Žalovaný přitom též jasně prokázal, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět.

Jednání před soudem

111. Při jednání konaném dne 18. 3. 2021 soud provedl důkaz znaleckým posudkem č. 1820-127/2020 zpracovaným znaleckým ústavem APOGEO Esteem, a.s., i předloženým trestním rozsudkem. Soud neakceptoval námitky žalovaného zpochybňující možnost doplnění dokazování před soudem. Pokud jde o nepravomocný trestní rozsudek, soud k němu přihlížel jen okrajově a při vědomí možnosti, že může být ještě změněn. Důkaz znaleckým posudkem pak soud považoval za přípustný, neboť judikatura správních soudů, jíž se žalovaný dovolával, se typově vztahuje k situacím, kdy je daňovému subjektu napadeným rozhodnutím doměřena (vyměřena) daň s odkazem na to, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Právě proto je přípustné omezovat jinak plnou jurisdikci soudu, a nepřipouštět předkládání dodatečných důkazů až v řízení před soudem, neboť by samy o sobě již nemohly změnit závěr, že v daňovém řízení důkazní břemeno daňový subjekt

neunesl. Jak ovšem soud podrobněji vysvětlí v hodnotící části rozsudku, znalecký posudek byl vypracován k otázkám, ve vztahu k nimž tížilo důkazní břemeno žalovaného. To samozřejmě procesní situaci mění, neboť nelze nalézt rozumný důvod, proč by takový důkaz měl být z nějakého důvodu pro výsledek soudního řízení nepodstatný a proč by soud k němu neměl přihlížet. Ostatně ani zmíněný limit v případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem není absolutní a nemůže z principu dopadat na takové důkazy, které v daňovém řízení byly navrženy a z důvodů, za něž nenese odpovědnost daňový subjekt, provedeny nebyly (což je právě tento případ). Nelze také přehlédnout skutečnost, že v odvolacím řízení byly podstatným způsobem změněny důvody pro doměření daně, s čímž byla žalobkyně konfrontována jen relativně krátce před vydáním napadených rozhodnutí. I s ohledem na dobu nutnou pro zpracování komplexního znaleckého posudku znaleckým ústavem by bylo možné akceptovat to, že znalecký posudek žalobkyně předkládá až v řízení soudním. Nadto ani nejde o dokazování, které by bylo rozsáhlé a zcela či podstatným způsobem nahrazovalo činnost správce daně; není tak dán ani rozpor se zásadou subsidiarity správního soudnictví.

112. Rozsáhlý znalecký posudek se na základě detailní analýzy podkladů zabývá jednak porovnáním skutečně fakturovaných cen dodavateli žalobkyně s cenami sjednanými v rámcových smlouvách a porovnáním sjednaných smluvních podmínek s jednotlivými dodavateli a jednak obvyklostí cen sjednaných se společnostmi Escodido a Commodity v porovnání s cenami na trhu. Pokud jde o odchylky fakturovaných cen od smluvního ujednání, z posudku vyplývá, že i v případě dodávek od BP došlo k cenovým odchylkám, jež byly ve třech ze čtyř případů vysvětlitelné dodáním motorové nafty s biosložkou (MEŘO, resp. anglickou zkratkou FAME), která cenu dodávky zvyšuje (podle žalobkyně o +0,15-+0,35 Kč/l), v jednom případě však odchylka (+0,17 Kč/l u dodávky z 26. 7. 2013) nebyla vysvětlitelná ani touto odlišností dodávaného zboží. K odchylkám od smluvních cen docházelo též u dodávek od Energotrade, v únoru 2013 ve prospěch žalobkyně (znalecký ústav zde poukazuje na prodlevy v souvislosti s celním řízením, jež mohly vést k užití ceníku z odlišného data, než byl smluven), od března 2013 pak vždy v neprospěch žalobkyně o jednotný rozdíl +0,35 Kč/l. V případě tří dodávek od Commodity byla jednou užitá smluvní cena, jednou bylo fakturováno o -0,45 Kč/l pod smluvní cenou a jednou o +0,26 Kč/l nad smluvní cenou. V případě osmi dodávek od Escodido došlo k cenové odchylce u poloviny z těchto dodávek, a to vždy v neprospěch žalobkyně (v rozmezí +0,03-+0,20 Kč/l), k čemuž znalecký ústav poznamenal, že nejvyšší odchylka je vysvětlena dodávkou (dražší) motorové nafty s biosložkou, ve zbytku pak jde o rozdíly minimální, jež mohou pramenit i z kurzových rozdílů či užití ceníku z odlišného data v závislosti na prodlení s dodáním zboží. Pokud jde o komparaci smluvních podmínek rámcových smluv s dodavateli BP, Energotrade, Commodity a Escodido, ty byly shledány v řadě podmínek srovnatelnými, výhodnější podmínky si oproti BP dohodla Energotrade (vedle zálohových plateb i možnost dokumentárního akreditivu, výhrada vlastnictví zboží do zaplacení, bez povinnosti hradit pojištění či zajištění celního dluhu a stočení zboží v daňovém skladu, požadavek písemné objednávky a možnost dohodnutí spotové ceny), možnost sjednání spotové ceny umožňovala též smlouva s Commodity.
113. Podstatné jsou ovšem hlavně závěry týkající se cenových rozdílů mezi smlouvami, resp. ve vztahu k obvyklé tržní ceně. Analýza smluv totiž dospěla k závěru, že ceny sjednané s Energotrade (Čepro-1,30 Kč/l), Commodity (Čepro-0,95 Kč/l) a Escodido (Čepro-1,35 Kč/l, resp. -0,95 Kč/l se současnou úhradou 0,40 Kč/l za náklady stočení a analýzy zboží) byly pro žalobkyni spíše méně výhodné, než v případě smlouvy s BP ze dne 26.

6. 2013, u níž byla sjednaná cena odvozená od ceny rotterdamské komoditní burzy k datu sjednání smlouvy znaleckým ústavem přepočtena s ohledem na tehdejší směnný kurz a ceník státního podniku Čepro jako odpovídající ujednání s cenou Čepro-1,70 Kč/l (str. 77 znaleckého posudku). Vývoj cen Čepro přitom s mírným zpožděním do značné míry kopíruje vývoj cen na burze. Znalecký ústav též poukázal na to, že ceny Čepro na velkoobchodním trhu představovaly s ohledem na jeho majoritní tržní podíl u dodávek čerpacím stanicím v podstatě cenový strop (str. 62 znaleckého posudku). Ve znaleckém posudku dále bylo z dat zveřejněných ČNB a dobových zpráv z roku 2012 dovozeno, že se obvyklá marže připadající velkoobchodu s pohonnými hmotami (tj. článkům spojujícím výrobce pohonných hmot s provozovateli čerpacích stanic) v roce 2013 pohybovala v rozmezí 2,0-2,5 Kč/l motorové nafty, což odpovídá průměrné hodnotě rozdílu mezi (o časový posun upravenou) cenou Čepro a cenou (rafinérií) na komoditní burze ve výši 2,13 Kč/l. Za daného stavu tak i nákup za sjednanou cenu Čepro-1,35 Kč/l poskytoval předchozím článkům velkoobchodního řetězce ještě dostatečný prostor pro ziskovou marži v rozsahu 0,78 Kč/l (Escodido i Commodity), a to v situaci, kdy samotná žalobkyně na rozdíl od předcházejících článků nesla rizika spojená se skladovým hospodářstvím, úhradou spotřební daně a odbytem. Znalecký ústav dále provedl na základě účetních závěrek konkurentů žalobkyně zveřejněných v obchodním rejstříku porovnání dosahovaných obchodních marží v roce 2013 se závěrem, že medián oborové obchodní marže činí 1,73 %, žalobkyně však dosahovala marže z prodeje motorové nafty bez biosložky ve výši 1,61 %, resp. se zohledněním přimíchání biosložky jen 0,88 %, tudíž nic nesvědčí tomu, že by realizovala netržní ekonomickou výhodu plynoucí z tržně neobvyklých nákupních cen. V případě dodávek od společnosti Commodity, jež se ve dvou ze tří případů významněji odchylovaly od smluvené ceny, pak znalecký posudek poukazuje na skutečnost, že ve srovnání s cenami dodávek od BP byly reálně dosažené ceny Commodity vyšší, a to i po zohlednění nižší úrovně cen na burze v době dodávek BP (str. 100-102 posudku). Podle znaleckého ústavu tak žalobkyně nemohla na základě dostupných tržních informací v rozhodném období jakkoliv předpokládat ztrátový prodej motorové nafty ze strany společnosti Escodido ani Commodity.

114. Soud též provedl důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2020, sp. zn. 41 T 10/2019, jímž byl jednatel žalobkyně (stejně jako zmocněnec společnosti Cortina) zproštěn obžaloby pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve spolupachatelství (odsouzen byl jen Ing. H. a jednatelka Escodido) v souvislosti s dodávkami od Escodido (dodávky od Commodity ani Energotrade nebyly předmětem obžaloby). Městský soud v Praze v rozsudku poukázal mj. na to, že podle výpovědi svědka ze společnosti Slovnaft i znaleckého posudku předloženého v trestním řízení obhajobou byla úhrada kupní ceny přímo na účet rafinerie poměrně obvyklým postupem reagujícím na to, že k distribuci pohonných hmot došlo teprve po úhradě ceny, a tudíž tento postup urychloval celý proces dodání zboží. V trestním řízení bylo v této souvislosti prokázáno, že se společností Escodido byly uzavřeny s datem 1. 8. 2013 dvě rámcové kupní smlouvy – druhá z nich v čl. 5.9 obsahovala souhlas prodávající s platbou zálohové platby přímo dodavateli zboží. V trestním řízení jednatel žalobkyně uváděl, že už při uzavření smlouvy věděli, že Escodido nemělo na rozdíl od Energotrade zajištěnou manipulaci s vagóny a tyto náklady byly následně Escodido doúčtovávány, proto vznikl problém dvojích cen. Uváděl též, že již v roce 2013 se vědělo, že při obchodování s pohonnými hmotami se dějí podvody, proto si žalobkyně společnost Escodido i další dodavatele prověřovala. Městský soud jednatele žalobkyně zproštěn obžaloby s poukazem na výpovědi svědka Ing. Š.

(zaměstnanec žalobkyně a bývalý policista) a Ing. B. (pracovníka správce daně) prokazující, že si skutečně spolehlivost dodavatele prověřoval, stejně jako z důvodu, že obžaloba neprokázala žádný motiv žalobkyně jakožto kapitálově silné společnosti v pozici daňového ručitele pro vstup do tvrzeného karuselového obchodu, který ve srovnání s hrozícím doměřením daně poskytoval oproti přímé koupi od Slovnaftu ekonomickou výhodu představující jen 0,6 % celkového objemu uskutečněných dodávek pohonných hmot. S ohledem na zneužití důvěry jednatele žalobkyně k Ing. H. i kroky činěné k prověření společnosti Escodido nelze podle městského soudu hodnotit jeho jednání ani jako nedbalostní. Nebylo prokázáno, že by se obchody žalobkyně se společností Escodido nějak vymykaly z obchodů s ostatními dodavateli pohonných hmot.

115. V průběhu jednání žalobkyně i žalovaný odkázali na dosavadní podání a shrnuli základní nosné body své dosavadní argumentace. Žalovaný ke znaleckému posudku uvedl, že nevyvrací závěry obsažené v napadených rozhodnutích a že je třeba jej vnímat i v kontextu dalších zjištění učiněných v daňovém řízení. Žalobkyně naopak zdůraznila, že znalecký posudek potvrdil obvyklost cen dodavatelů žalobkyně, přičemž pokud docházelo k nějakým odchylkám od sjednaných cen, vždy byly v neprospěch žalobkyně, která v těchto případech zaplatila více oproti sjednané ceně. Posudek tak vyvrací rozhodující objektivní důvody, o něž žalovaný opírá závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, a to v situaci, kdy k těmto okolnostem tíží důkazní břemeno žalovaného, a nikoliv žalobkyně. Brojí-li žalovaný proti provedení důkazu tímto znaleckým posudkem před soudem, žalobkyně namítá neaplikovatelnost zmiňované judikatury, která se týká případů, v nichž tížilo důkazní břemeno daňový subjekt. Nadto nejde ani o novotu, neboť již ve vyjádření k seznámení s kontrolním zjištěním ze dne 2. 3. 2018 a posléze i v odvolání proti platebním výměrům žalobkyně žalovanému navrhovala zpracování znaleckého posudku k otázce obvyklosti cen. Navíc žalovaným odkazovaná judikatura připouští provedení dokazování před soudem v případě překvapivosti rozhodnutí o odvolání – a k právě takovému překvapivému obratu došlo ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od Energotrade. Konečně žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že je jí vytýkáno, že si znalecký posudek pořídila sama. Žalobkyně od počátku neměla ambici pořizovat nákladný znalecký posudek k otázce, v níž tíží důkazní břemeno správce daně, ale nakonec jí nic jiného nezbylo.
116. Jednatel žalobkyně připomněl historii žalobkyně a to, že nikdy neměla při veškerých kontrolách, jimž byla v minulosti podrobována ze strany správních orgánů, vytknutou žádnou chybu a nikdy jí nebylo nic vytknuto, což lze přičíst spolehlivému a důslednému personálu společnosti. Významné bylo i zaměstnání Ing. Š., bývalého policisty, který se zabýval vyšetřováním kauzy lehkých topných olejů. Společně chodili každý měsíc ke správci daně, aby si ověřili, zda jejich dodavatel podal daňové přiznání. To jim sice napřímo řečeno nikdy nebylo, dozvěděli se to jen nepřímými slovy „chlapi běžte domů“, ale pro něj to bylo vždy důležité vědět, že daňové přiznání bylo podáno. Ostatní už pak bylo na správci daně, přiznání přezkoumat. Připomněl též, že se společností Energotrade jako hlavním dodavatelem spolupracovali již déle než rok, osobně se s jejich zaměstnanci znali a měli k nim důvěru. Zajištění peněžních prostředků nemělo žádnou návaznost na obchody s pohonnými hmotami a byl ubezpečován, že jde o nějaký velký omyl, který se do několika měsíců vysvětlí, a že do té doby Energotrade nahradí společnost Escodido. Tam na dodávkách pracovali ti samí zaměstnanci Energotrade, jimž neměl žádný důvod nevěřit, ale i tak si společnost nechal důkladně ověřit. Šlo o stresovou situaci, kdy žalobkyně potřebovala kvůli svým odběratelům nutně zajistit dodávky, přitom v té době byly

problémy se záplavami a společnost BP měla poruchu. Společnosti Commodity a Escodido rozhodně nebyly hlavními dodavateli žalobkyně. V době doměření daně žalobkyni přitom již u správců daně platila interní metodika přinášející sporné „prémie za přísnost“, což proběhlo i médií. Docházelo k absurdním situacím, kdy za odměnu pracovníci správce daně likvidovali prosperující společnosti. Ze strany správce daně nebyl žádný zájem o komunikaci, předkládání důkazů či vysvětlení a to samé se pak opakovalo u žalovaného. Žalobkyně odvedla na daních částky v řádu miliard Kč a neměla vůbec zapotřebí se zapojovat do nějakých podvodů. V únoru 2018 ale musela přerušit činnost a nyní jednatel splácí ze svých osobních prostředků související závazky, chce ale činnost žalobkyně obnovit, protože celou situaci považuje za hrubou nespravedlnost.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

117. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas (napadená rozhodnutí byla zástupci žalobkyně doručena dne 21. 4. 2019, žaloby byly podány dne 21. 6. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Napadená rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Zjištění vycházející z obsahu správního spisu

118. Soud ze správního spisu zjistil, že žalobkyně byla v rozhodném období měsíčním plátcem DPH. Správce daně u ní zahájil protokolem ze dne 23. 4. 2015 daňovou kontrolu DPH mimo jiné za zdaňovací období měsíců květen až říjen 2013.
119. Ve zprávách o daňové kontrole vztahujících se ke zdaňovacím obdobím květen a červen 2013 (k jejichž projednání došlo dne 20. 3. 2018) správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že společnost Energotrade byla faktickým dodavatelem zdanitelného plnění uvedeného na fakturách ze dne 27. 5. 2013, č. 20130270, a ze dne 28. 6. 2013, č. 20130294, a proto žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH.
120. Ve zprávě o daňové kontrole vztahující se ke zdaňovacím obdobím červenec až říjen 2013 (k jejímuž projednání došlo rovněž dne 20. 3. 2018) správce daně konstatoval, že v těchto zdaňovacích obdobích identifikoval několik řetězců společností zapojených do obchodu s naftou, do nichž byla zahrnuta i žalobkyně. Jednalo se o situaci řetězových obchodů, ve kterých vystupuje nekontaktní subjekt, který neplní povinnost podat daňové přiznání nebo plní tuto povinnost jen formálně. Tímto subjektem byly v rámci identifikovaných řetězců společnosti Commodity a Escodido, které neodvedly státu daň, a to za účelem získání zvýhodnění, přičemž uskutečněné operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. V řetězcích tak došlo k podvodnému jednání, přičemž žalobkyně o této skutečnosti s ohledem na nestandardní průběh obchodů věděla či přinejmenším mohla a měla vědět. Prověření svých dodavatelů provedla žalobkyně pouze formálně a neprokázala, že přijala takové mechanismy, které by zamezily její možné účasti na podvodu na DPH. S ohledem na tato zjištění správce daně uzavřel, že nelze přiznat nárok na odpočet DPH, který žalobkyně uplatňovala v souvislosti s fakturami (1) od dodavatele Commodity ze dne 18. 7. 2013, č. 201307002; ze dne 12. 9. 2013, č. 201307004; ze dne 25. 9. 2013, č. 137100008, a (2) od dodavatele Escodido ze dne 19. 8. 2013, č. 2013001; ze dne 30. 8. 2013, č. 2013002; ze dne 30. 9. 2013, č. 2013018; ze dne 7. 10. 2013, č. 2013019; ze dne 15. 10. 2013, č. 2013020; ze dne 18. 10. 2013, č. 2013021; ze dne 21. 10. 2013, č. 2013022; ze dne 29. 10. 2013, č. 2013023.

121. Dne 23. 3. 2018 proto správce daně dodatečnými platebními výměry upřesněnými výše v bodech 2 a 3 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen až říjen 2013 v celkové výši 54 503 948 Kč a stanovil penále v souhrnné částce 10 900 787 Kč.
122. Proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období květen a červen podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím č. j. 15238/19/5300-22444-706385.
123. Proti dodatečným platebním výměrům týkajícím se zdaňovacích období červenec až říjen podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl č. j. 15244/19/5300-22444-706385.

Rozhodnutí žalovaného – zdaňovací období květen a červen 2013

124. Na rozdíl od správce daně žalovaný dospěl na základě doplněného dokazování k závěru, že formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet byly splněny (bylo prokázáno, že motorová nafta byla žalobkyni dodána plátcem DPH uvedeným na daňových dokladech – společností Energotrade). Shledal však, že existují důvody pro odeprání nároku na odpočet z důvodu zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, o kterém musela vědět.
125. Žalobkyně uzavřela dne 1. 2. 2013 se společností Energotrade rámcovou smlouvu o dodávkách pohonných hmot. Ve smlouvě byly sjednány mimo jiné podmínky kalkulace ceny, zajištění dopravy, platební podmínky a dodací parita (DAP vlečka kupujícího č. 534 149 Kolín). K prodeji pohonných hmot docházelo v krátkých časových intervalech. Nejprve byla uhrazena záloha a teprve poté byl vypraven vlak s naftou (v květnu z rafinerie BP, v červnu z rafinerie Slovnaft). Podle přepravních a dalších dokladů přiložených k fakturám bylo zboží již v okamžiku vypravení určeno pro žalobkyni, jakožto příjemce, k vyložení v jejím daňovém skladu.
126. V květnu 2013 žalobkyně nejprve dne 16. 5. 2013 uhradila zálohovou fakturu č. 20130256 v částce 26 mil. Kč společnosti Energotrade. K této dodávce žalobkyně v podání ze dne 5. 2. 2018 sdělila, že se tato záloha měla týkat dodávky naplánované na polovinu května 2013 a že v důsledku zajištění finančních prostředků ve výši přesahující 135 mil. Kč na účtu společnosti Energotrade dne 17. 5. 2013 usnesením Policie ČR nebyla Energotrade schopna uhradit dodávku nafty společnosti BP, a z tohoto důvodu se dodávka zdržela. Finanční prostředky společnosti Energotrade byly následně zajištěny i ze strany finanční správy, a to zajišťovacím příkazem ze dne 23. 5. 2013 na částku 68,6 mil. Kč. Z žalobkynina podání i výpovědi jejího jednatele ze dne 28. 5. 2013 je zřejmé, že byla o nedobré finanční situaci společnosti Energotrade vyrozuměna. O existenci dluhu plynoucího z úhrady zálohy bez protiplnění se píše také v uznání dluhu ze dne 26. 6. 2013.
127. I přes vědomost nedobré finanční situace se společností Energotrade žalobkyně nadále obchodovala a dojednala, že zálohy budou hrazeny nikoliv na obstavený účet společnosti Energotrade, ale přímo na účet společnosti BP (viz dohoda o způsobu úhrady záloh ze dne 20. 5. 2013 a žádost o dočasnou změnu platebního styku ze dne 22. 5. 2013 zaslaná společností Energotrade společnosti BP). Žalobkyně tedy přímo na účet společnosti BP dne 23. 5. 2013 uhradila zálohu 800 000 EUR na základě zálohové faktury č. 20130266, vyúčtované konečnou fakturou č. 20130270 ze dne 27. 5. 2013, jakož i zálohu k další dodávce – dne 26. 6. 2013 záloha 813 000 EUR na základě zálohové faktury č. 20130288, vyúčtované konečnou fakturou č. 20130294 ze dne 28. 6. 2013. Z uvedeného plyne, že žalobkyně i společnost Energotrade si byly vědomy, že Energotrade nedokáže svým dodavatelům hradit zálohy na vlaky s naftou a že i v budoucnu může dojít k zajištění

dalších finančních prostředků na bankovních účtech, případně k exekuci předmětného zboží, pokud by se prokázalo, že je ve vlastnictví společnosti Energotrade.

128. Žalobkyni muselo být zřejmé, že společnost Energotrade nebude schopna uhradit DPH s ohledem na její nedobrou finanční situaci. Z osobního daňového účtu společnosti Energotrade je patrné, že jí ve zdaňovacím období květen 2013 vznikla vlastní daňová povinnost ve výši 49 183 264 Kč a za červen 2013 ve výši 19 599 408 Kč, které neuhradila. V dané situaci tedy prokazatelně existovala chybějící daň jakožto základní atribut podvodu na DPH. Žalobkyně i přes objektivní rizikové faktory nepřistoupila k legitimnímu a zákonnému opatření, kterým byla možnost zajistit daň podle § 109a zákona o DPH, a uhradit tak částky DPH přímo správci daně. Namísto toho celou částku záloh uhradila na bankovní účet subdodavatele, čímž umožnila, aby se příslušná částka odpovídající DPH nedostala do legitimní dispozice orgánů finanční správy, resp. státu.
129. V době předmětných dodávek společnost Energotrade i žalobkyně vyvíjely aktivitu k zastření nabytí vlastnictví motorové nafty. Při protokolovaném ústním jednání dne 28. 5. 2013 jednatel žalobkyně sdělil, že dodávku nafty si objednal přímo u pana Z. ze společnosti BP a že ji zaplatil přímo u této společnosti poté, kdy jej Ing. H. informoval o zajištění účtu společnosti Energotrade. V této souvislosti pak doložil zálohovou fakturu č. 20130266 ze dne 22. 5. 2013 vystavenou společností Energotrade požadující uhradit dodávku přímo společnosti BP. V textu zálohové faktury bylo v rozporu se skutečností uvedeno, že se jedná o spotovou dodávku mimo rámcovou smlouvu a že se žalobkyně stane vlastníkem zboží již po nakládce v daňovém skladu německé rafinerie. Totéž sdělení pak obsahovala i konečná faktura č. 20130270 ze dne 27. 5. 2013, v níž byla navíc ještě zmíněna dodací parita „FCO rafinerie Hamburg“. Žalobkyně také doložila písemné vyjádření společnosti Energotrade ze dne 2. 5. 2013, v němž bylo (opět v rozporu se skutečností) uvedeno, že ze strany Energotrade dochází ke změně systému dodávek od společnosti BP a že vlastnické právo bude nově přecházet na žalobkyni již okamžikem předání zboží k přepravě v rafinerii. Ve skutečnosti se však systém dodávek oproti předchozím dodávkám nezměnil a žalobkyně se stávala vlastníkem zboží až na vlečce v Kolíně. Podle dopisu ze dne 2. 5. 2013 měly být změny přeneseny do fakturačních údajů, což se sice stalo, ve skutečnosti se však o žádné změny nejednalo. Oba aktéři transakce potvrdili (žalobkyně např. v podání ze dne 5. 2. 2018 a bývalý statutární orgán Energotrade Ing. P. v rámci svědecké výpovědi dne 23. 10. 2018), že společnost Energotrade byla před dodáním zboží žalobkyni jeho vlastníkem a že na fakturách je uveden nesprávný údaj.
130. Vlastnictví k naftě se pokoušel zastřít také Ing. P., který při ústním jednání dne 29. 5. 2013 popřel, že by předmětná nafta patřila společnosti Energotrade, která byla podle něj pouze zprostředkovatelem. Následně dne 23. 10. 2018 (kdy již nehrozilo zabavení zboží) však vypovídal zcela opačně a tentokrát v souladu se skutečností uvedl, že předmětné zboží bylo ve vlastnictví společnosti Energotrade. Popsané jednání žalobkyně a společnosti Energotrade tak zamezilo finanční správě v mobiliární exekuci nafty na úhradu dluhů Energotrade vůči státu, nafta byla stočena v daňovém skladu žalobkyně a ta s ní mohla dále nakládat. V odvolacím řízení bylo výsledkem J. Z. ze společnosti BP potvrzeno, že platba zálohových faktur za odběratele Energotrade třetí osobou (odběratelem odběratele) byla nestandardní.
131. Situace společnosti Energotrade stejným způsobem ovlivnila i obchod s naftou uskutečněný v červnu 2013, k němuž byla vystavena zálohová faktura č. 20130288 a konečná faktura č. 20130294. Změnou bylo pouze to, že byl uskutečněn přes subdodavatele

Cortina a že zboží bylo hrazeno přímo výrobcí Slovnaft, který realizoval také dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ze svého daňového skladu na Slovensku přímo do daňového skladu žalobkyně.

132. Vážnost finanční situace společnosti Energotrade dokládá následný vývoj. Dne 4. 7. 2013 bylo zahájeno insolvenční řízení a dne 8. 8. 2013 zjištěn její úpadek a prohlášen konkurs. Žalobkyně měla informace o překérní situaci svého dodavatele již v květnu 2013, přesto smluvní vztah ukončila až dne 3. 7. 2013 odstoupením od rámcových smluv. Současně sama vyvíjela aktivitu, aby mohla i nadále obchodovat – viz dohoda o způsobu úhrady ze dne 20. 5. 2013. Nevadilo jí, že její obchodní partner Energotrade není schopen plnit své závazky, ani to, že v rozporu se zákonem nezveřejnil žádnou účetní závěrku ve sbírce listin obchodního rejstříku.
133. K záloze uhrazené dne 16. 5. 2013 na účet společnosti Energotrade žalovaný „pro informaci“ uvedl, že žalobkyně s danou společností sepsala dne 26. 6. 2013 dohodu o uznání závazku, v níž se Energotrade zavázala uhradit svůj dluh do 31. 7. 2013. Bezprostředně po sjednání této dohody žalobkyně uzavřela se společností Escodido smlouvu o postoupení pohledávek v celkové výši 32 mil. Kč, jejíž součástí byla i pohledávka za společností Energotrade. Cena za postoupení pohledávek byla dohodnuta na 11,5 mil. Kč, tedy ve výši pouze jedné třetiny původní hodnoty.
134. Dále žalovaný shledal, že v posuzované věci existovaly objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu tvořily soubor nepřímých důkazů svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět o své účasti na podvodu na DPH. Předně se jednalo o rizikovou komoditu. Skutečnost, že trh s pohonnými hmotami může být častěji zasažen podvodným jednáním, musela být známa laické i odborné veřejnosti již v dotčené době, jak je patrné z dobových tiskových zpráv. Na rizikovost komodity byla žalobkyně upozorněna také Ing. B., tehdejší zaměstnancem finanční správy, a povědomí o rizikovitosti připustil také zaměstnanec žalobkyně Ing. Š.. Zároveň žalobkyně má v oblasti obchodování s pohonnými hmotami mnohaleté a rozsáhlé zkušenosti, lze proto klást větší nároky na její obezřetnost.
135. Za další objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného jednání žalovaný označil skutečnost, že akceptovala nepravdivé a zavádějící údaje v dopise od Energotrade ze dne 2. 5. 2013 a na přijatých fakturách. Jak již bylo výše zmíněno, na rozdíl od textu obsaženého na fakturách nebyly předmětné dodávky ve skutečnosti realizovány mimo rámcovou kupní smlouvu ze dne 1. 2. 2013 (odkazy na smlouvu č. 2-2012 a smlouvu ze dne 12. 3. 2012 byly nesprávné) a přechod vlastnictví nastal až v Kolíně po stočení nafty stejně jako v případě předchozích dodávek. Žalobkyni muselo být známo, že některé údaje na fakturách nejsou v pořádku, přesto je přijala do svého účetnictví. Podle žalovaného se nejednalo o běžný omyl nebo nedopatření s ohledem na množství vad a zejména následné jednání žalobkyně. Jak již bylo rovněž výše zmíněno, jednatel žalobkyně se při výslechu dne 28. 5. 2013 snažil zastrít, komu skutečně patřila nafta, která dorazila do žalobkynina daňového skladu, aby nemohla být zabavena. Žalobkyně také měla povědomí o nepříznivé finanční situaci společnosti Energotrade.
136. Za podezřelou okolnost žalovaný označil také způsob úhrad. Žalobkyně nehradila zálohy svému smluvnímu dodavateli, ale přímo na účet společnosti BP, resp. Slovnaft. V případě zálohy za květnovou dodávku požadovaná částka 26 mil. Kč (uvedená v zálohové faktuře č. 20130266) neodpovídá částce 800 000 EUR (tj. 20 876 000 Kč podle kurzu ČNB 26,095

Kč/EUR ke dni 23. 5. 2013), kterou žalobkyně fakticky uhradila. Žalobkyně tak uhradila nestandardně nižší částku, než bylo požadováno v zálohové faktuře.

137. Podle žalovaného žalobkyně věděla, že zboží pochází od společnosti BP, resp. společnosti Slovnaft, přesto sjednala dodávky přes další osobu – společnost Energotrade, již *de facto* přenechávala část zisku, oproti situaci, kdy by sjednala dodávky přímo. Se společností BP přitom v roce 2012 obchodovala a novou smlouvu na dodávky nafty s ní podepsala dne 26. 6. 2013. Smlouvu se společností Energotrade žalobkyně uzavřela dne 1. 2. 2013, po dostatečně dlouhou dobu tedy mohla dojednat přímé dodávky.
138. Dále žalovaný uvedl, že v případě bankovních transakcí do zahraničí je běžné použití dokumentárního akreditivu, ten však v posuzované věci nebyl použit. Žalobkyně tak hradila dodávky přímo na účet subdodavatele před samotným dodáním zboží, aniž by se subdodavatelem měla jakékoliv smluvní ujednání.
139. Žalovaný také poukázal na to, že faktický průběh obchodů neodpovídal sjednaným podmínkám. Rámcová kupní smlouva obsahuje závazek prodat zboží na základě dílčí smlouvy nebo potvrzené písemné objednávky, sama žalobkyně však v přípisu ze dne 6. 12. 2018 uvedla, že konkrétní dodávky byly upřesňovány podle telefonické a e-mailové komunikace. Postup ujednaný v rámcové smlouvě tedy nebyl respektován.
140. V rámcové smlouvě byla kupní cena definována jako „*aktuální cena zveřejněná podnikem Čepro v Nabídkovém ceníku ropných produktů v řádku Nafta motorová, snížená o SD ve výši 10,95 Kč/l a snížená o částku 1,30 Kč na každý litr dodaného zboží*“. Současně bylo ujednáno, že strany mají právo ke každé jednotlivé dodávce stanovit cenu dohodou a že uhrazením faktury kupujícím se má automaticky za to, že kupující cenu akceptoval. Formule odkazující na ceník Čepro tak pozbývala významu, mohla-li být cena každé dodávky stanovena *de facto* variabilně. Tak tomu bylo v případě sporných dodávek v květnu a červnu, jejichž cena neodpovídala výše citované formulí. Podle ceníku Čepro pro období od 25. 6. 2013 do 1. 7. 2013 byla velkoobchodní cena 17,26 Kč/l a pro období od 2. 7. 2013 do 7. 7. 2013 činila 17,24 Kč/l. Po odečtení 1,30 Kč by pak fakturovaná cena musela být 15,96 Kč/l, resp. 15,94 Kč/l, nikoliv 16,31, jak bylo uvedeno na faktuře č. 20130294 (zboží bylo dodáno dne 28. 6. 2013). Pro období od 28. 5. 2013 do 29. 5. 2013 byla podle ceníku Čepro cena 17,32 Kč/l. Po odečtení 1,30 Kč by fakturovaná cena musela být 16,02 Kč/l, nikoliv 16,37 Kč/l, jak bylo uvedeno na faktuře č. 20130270 (zboží bylo dodáno 29. 5. 2013). V podání ze dne 6. 12. 2018 žalobkyně uvedla, že „*po telefonickém odsouhlasení termínu a množství byly vystaveny zálohové faktury*“, z toho však nevyplývá, že byla vzájemně odsouhlasena cena. Podle rámcové smlouvy se mělo za to, že uhrazením faktury kupující cenu akceptoval. Datum vystavení předmětných faktur je ovšem shodné s datem uskutečnění zdanitelného plnění. Žalobkyně se tak informaci o ceně *de facto* dozvěděla až poté, kdy vlak s naftou přijel do jejího skladu a nafta zde byla stočena. To neodpovídá běžným obchodním podmínkám.
141. S ohledem na výše uvedené žalovaný dospěl k závěru, že rámcová kupní smlouva byla uzavřena s dodavatelem Energotrade pouze formálně. Shromážděné důkazy prokazují, že obchodní vztah se společností Energotrade probíhal za podmínek v obchodní praxi krajně neobvyklých a značně nevýhodných. Tyto nestandardnosti, které byly žalobkyni známy, představovaly indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce. Účast žalobkyně nebyla pouze nedbalostní. Žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH věděla, resp. musela vědět, a aktivně se na něm podílela.

142. S ohledem na závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu nebylo podle žalovaného třeba zabývat se otázkou, zda žalobkyně přijala opatření, aby svou účast na podvodu vyloučila, a zda byla v dobré víře. Nad rámec nezbytného odůvodnění se však vyjádřil i k této otázce. Žalobkyně podle něj učinila pouze „základní penzum“ úkonů, jejichž prostřednictvím lze prověřovat obchodní partnery. Prověření ve veřejných rejstřících či na základě výpisů, potvrzení a rozhodnutí z těchto rejstříků je zcela základním a nezbytným opatřením, o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů však příliš nevypovídá. Tímto způsobem nelze prověřit skutečný nebo dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Prověření zveřejnění bankovních účtů společnosti Energotrade bylo zcela neúčinné, hradila-li žalobkyně dodávky přímo na účty rafinérií BP a Slovnaft. Z tvrzení, že Ing. Š. prověřoval recenze a různé články, nebylo zřejmé, o jaké recenze a články se jednalo a jaké informace z nich vyplynuly. S ohledem na povinnost mlčenlivosti pracovníků finanční správy nemohly být účinným opatřením ani návštěvy jednatele žalobkyně a Ing. Š. na finančním úřadě za účelem získání informací o dodavatelích.
143. K ověření, že společnost Energotrade nebyla nespolehlivým plátcem, žalovaný poznamenal, že tento institut byl do českého právního řádu zaveden teprve od 1. 1. 2013, přičemž mezi porušením povinnosti a rozhodnutím o nespolehlivosti plátce nastává časová prodleva. Pokud by žalobkyně důkladně prověřovala dodavatele ve veřejných rejstřících, zjistila by přinejmenším, že společnost Energotrade nikdy nezveřejnila svou účetní závěrku, a tudíž neumožnila svým obchodním partnerům učinit si úsudek o jejím hospodaření. Dostatečným opatřením nemohlo být ani „předfinancování“ dodávek. Zálohy neměly být a ani nebyly hrazeny na účet dodavatele. Žalobkyně přitom musela vědět, že společnost Energotrade nebude schopna uhradit svou daňovou povinnost na DPH, a stejně tak věděla o zajištění účtu společnosti Energotrade policií a finanční správou. Bylo proto namístě zajistit daň podle § 109a zákona o DPH.
144. Odvolací námitky týkající se neprovedení výsledku svědků a nesprávného zjištění skutkového stavu žalovaný neshledal důvodnými, neboť pochybení správce daně byla zhojena v odvolacím řízení (výslech svědků byl proveden a skutková zjištění byla doplněna). K námitce reagující na seznámení s podklady pořízenými v odvolacím řízení, podle které nelze vyvodit žádné hodnotící závěry z krátkých časových intervalů mezi jednotlivými transakcemi v rámci řetězce, žalovaný uvedl, že z této skutečnosti žádné hodnotící závěry nedovožoval, pouze ji uvedl jako skutečnost charakterizující předmětné transakce. K námitce poukazující na potřebu nalézt rychlé řešení neočekávané situace po zajištění účtu společnosti Energotrade s ohledem na závazky vůči zákazníkům žalovaný uvedl, že takovou potřebu nezpochybňuje, ale žalobkyně se nepokusila oslovit jiné dodavatele nebo navýšit dodávky od stávajících dodavatelů. Žalobkyně mohla podle žalovaného obchodovat se společností Energotrade i nadále, pokud by zajistila, že se nebude podílet na podvodu na DPH, např. postupem podle § 109a zákona o DPH.
145. Závěrem žalovaný uvedl, že nerozumí námitce, podle které tvrzenému úmyslu získání majetkového prospěchu na úkor státu nesvědčí skutečnost, že poté, kdy byla platba zálohové faktury zajištěna na účtu společnosti Energotrade, žalobkyně uhradila zálohu znovu na účet společnosti BP. Z dohody o uznání dluhu vyplývá, že zboží nebylo dodáno a záloha uhrazená na účet Energotrade nebyla vrácena. Jednalo se o nedodržení obchodního závazku ze strany společnosti Energotrade. V této souvislosti byly podle žalovaného nedůvodné také námitky, že neexistovala přímá souvislost mezi nedobrou finanční situací společnosti Energotrade a nesplněním její daňové povinnosti a že

společnost Energotrade mohla mít jiné finanční zdroje. Pokud by je měla, jistě by žalobkyni vrátila zálohu 26 mil. Kč nebo alespoň její část.

Rozhodnutí žalovaného – zdaňovací období červenec až říjen 2013

146. Po doplnění dokazování v odvolacím řízení se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, podle kterého byla žalobkyně v období červenec až říjen 2013 zapojena do řetězců transakcí zasažených podvodem na DPH, o němž na základě objektivních okolností přinejmenším mohla a měla vědět, přičemž nepřijala účinná opatření k zamezení její možné účasti na identifikovaném podvodu na DPH. Správce daně proto správně odmítl přiznat žalobkyni nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Commodity a Escodido.
147. K podvodu na DPH došlo ve třech dodavatelsko-odběratelských řetězcích:
- a) v červenci 2013 byla nafta dodaná společností Commodity přeprodávána v následujícím řetězci: Slovnaft (SK) – Cortina (GB) – Commodity (CZ) – žalobkyně (CZ) [dále též „řetězec a“]
 - b) v září 2013 byla nafta dodaná společností Commodity přeprodávána v následujícím řetězci: Slovnaft (SK) – Cortina (GB) – Hydro-well (HU) – Blesterson (CZ) – Averant (CZ) – Verami (CZ) – Commodity (CZ) – žalobkyně (CZ) [dále též „řetězec b“]
 - c) v srpnu až říjnu 2013 byla nafta dodaná společností Escodido přeprodávána v následujícím řetězci: Slovnaft (SK) – Cortina (VB) – Escodido (CZ) – žalobkyně (CZ) [dále též „řetězec c“].
148. Závěr o **existenci podvodu na DPH** žalovaný opřel o následující skutečnosti: Jedním ze společných znaků výše popsanych tří řetězců je původ nafty ve společnosti Slovnaft, její přeprava ucelenými vlakovými dodávkami v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně přímo do daňového skladu žalobkyně (přeprava byla zajištěna společností Slovnaft, která ji objednala a uhradila u slovenského přepravce Railtrans International, a. s.), přičemž již v okamžiku vypravení byla nafta určena pro žalobkyni. Přestože byla nafta dodávána přímo od společnosti Slovnaft, dodávky byly přefakturovávány mezi jednotlivými články výše popsanych řetězců, a to v krátkých časových intervalech několika málo dní. Pravidlem byly pouze rámcové smlouvy, přičemž jednotlivé objednávky byly činěny pouze e-mailem nebo elektronicky. Rámcová smlouva mezi společnostmi Averant a Verami má shodný text i formát jako rámcová smlouva mezi společnostmi Blesterson a Averant. Navíc skutečný průběh (dodávky vlakem) neodpovídal sjednanému způsobu dopravy, kterým měla být automobilová doprava zajištěná prodávajícím. Kupní cenu měl na základě zálohové faktury zaplatit kupující na účet prodávajícího, ale ve skutečnosti ji žalobkyně hradila přímo na účet společností Slovnaft či Cortina. V rozporu se smlouvami byly ve většině případů částky uhrazené žalobkyní nižší, než bylo požadováno v zálohových fakturách, ve většině případů byla také cena uvedená na faktuře odlišná od ceny vypočtené podle smlouvy. Rámcové smlouvy tak byly pouze formální, a nadto nestandardní (viz též dále).
149. Tuzemské články řetězce byly zpravidla nově vzniklými společnostmi (Escodido vznikla dne 28. 3. 2013, Blesterson dne 24. 4. 2013, Averant dne 25. 6. 2013) a nově registrovanými plátcí DPH (Escodido registrováno ode dne 18. 6. 2013, Commodity ode dne 1. 5. 2013, Blesterson ode dne 2. 7. 2013, Averant ode dne 13. 8. 2013). Společnost Verami sice vznikla

a byla k DPH registrována již v roce 2010, ale za celou dobu její existence nezveřejnila ve sbírce listin ani jedinou účetní závěrku. Účetní závěrku ve sbírce listin pak nezveřejnily nikdy ani Averant či Blesterson.

150. Správce daně zjistil při místních šetřeních, že společnosti Commodity a Escodido se fakticky nenacházely na adresách svých sídel a nereagovaly na zasílané výzvy. Z protokolu o ústním jednání dne 12. 8. 2013 s jednatelem společnosti Commodity panem P. vyplynulo, že společnost měla pronajatu pouze kancelář na adrese sídla, a z protokolu ze dne 3. 7. 2013 o výpovědi jednatelky společnosti Escodido paní F. vyplynulo, že společnost měla kancelář v tzv. office house. Společnosti neměly žádné sklady ani provozovny. Kromě asistentky pana P. nedisponovaly žádnými zaměstnanci. Ani společnosti Blesterson, Averant a Verami neměly v živnostenském rejstříku zapsanu žádnou provozovnu. Společnosti Blesterson a Averant měly sídla na tzv. virtuální adrese. Všechny tuzemské společnosti zapojené do daných řetězců měly v obchodním rejstříku zapsán pouze obecný předmět podnikání (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona), Blesterson a Averant k tomu pronájem nemovitostí a nebytových prostor, Verami navíc silniční motorovou dopravu – nákladní.
151. Registrovaným distributorem pohonných hmot se tuzemské články řetězců (s výjimkou žalobkyně) staly zpravidla až bezprostředně před započítáním předmětných obchodů s naftou (Commodity od 24. 6. 2013, Escodido od 28. 6. 2013, Blesterson 4. 7. 2013, Averant od 18. 7. 2013). Jejich registrace byla zrušena z moci úřední ke dni 2. 11. 2013, resp. ke dni 4. 11. 2013, tedy bezprostředně po uplynutí přechodné měsíční lhůty pro splnění podmínek pro distribuci pohonných hmot, které byly nově zavedeny od 1. 10. 2013. Řada z nich se postupně stala nespolehlivými plátcí, byly zrušeny s likvidací nebo dokonce vymazány z obchodního rejstříku (Escodido se stala nespolehlivým plátcem od 3. 1. 2017 a nespolehlivou osobou od 31. 7. 2018, Averant se stala nespolehlivým plátcem od 2. 6. 2015 a Verami od 6. 11. 2015; Escodido byla zrušena s likvidací od 14. 8. 2018, Blesterson od 16. 9. 2016 a Averant od 8. 7. 2015; Averant byla vymazána z obchodního rejstříku od 8. 12. 2015; Cortina byla zrušena dne 21. 3. 2017).
152. Za společnosti Commodity i Escodido objednávali zboží Ing. M. H. a V. Z., v případě Commodity též P. P.. Ing. M. H. byl tichým společníkem společnosti Escodido a byl to on, kdo domlouval první kontakt se žalobkyní, která byla jediným odběratelem dané společnosti. Další jednání pak vedla jednatelka společnosti Escodido J. F., která však vypověděla, že neměla žádné zkušenosti s obchodováním s pohonnými hmotami. Pro Escodido pracovala jako účetní (jako osoba samostatně výdělečně činná) B. P., která zpracovávala účetnictví také pro společnost Commodity. Pro oba žalobkyniny dodavatele tedy působily stejné osoby, které působily již ve společnosti Energotrade. Tato společnost měla vůči odvolateli dluh ve výši 26 mil. Kč, jak je patrné z dohody o uznání dluhu, dne 4. 7. 2013 bylo u ní zahájeno insolvenční řízení a následně dne 8. 8. 2013 byl prohlášen konkurs. Žalobkyni byla nedobrá finanční situace společnosti Energotrade známa, přesto bezprostředně po ukončení spolupráce s touto společností začala obchodovat se společnostmi Commodity a Escodido, byť za ně vystupovaly tytéž osoby, které dříve působily u Energotrade.
153. K plnění daňových povinností žalobkyninými dodavateli žalovaný uvedl, že společnost Escodido podala daňová přiznání za zdaňovací období srpen, září a říjen 2013, ve vztahu k srpnu byl proveden postup k odstranění pochybností, v rámci něhož bylo zjištěno, že Escodido zahrнула do účetnictví doklady od nekontaktních plátců, kteří nepodávají daňová

přiznání. Daň vyměřená na základě tohoto postupu ve výši 8 335 038 Kč nebyla z podstatné části uhrazena. V rámci ústního jednání jednatelka Escodido Mgr. B. (zapsaná od 26. 3. 2014) sdělila, že o plněních v srpnu až říjnu 2013 nic neví a nemá k nim žádné doklady. Skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti za září a říjen 2013 se proto nepodařilo ověřit.

154. Společnost Commodity podala daňová přiznání za zdaňovací období červenec a září 2013, přičemž za září byl proveden postup k odstranění pochybností. V rámci tohoto postupu správce daně zjistil, že společnost nemá žádný statutární orgán, na adrese sídla nebyla při místním šetření dne 22. 9. 2017 dohledána, písemnosti jí jsou doručovány uplynutím lhůty a na výzvy nereaguje. Vyměřenou daň ve výši 9 096 444 Kč z podstatné části neuhradila. Splnění daňové povinnosti za červenec 2013 nebylo možné nijak prověřit. Došlo tak k situaci typické pro daňové podvody, kdy společnost Commodity „zmizela ze scény“.
155. Své daňové povinnosti neplnily ani další společnosti zapojené do řetězce b). Společnost Blesterson nepodala za září 2013 daňové přiznání a nezaplatila daň vyměřenou jí podle pomůcek. Společnost Averant sice za toto období daňové přiznání podala, ale daň vyměřenou na základě postupu k odstranění pochybností nezaplatila. Obdobně společnost Verami sice podala daňové přiznání, ale nezaplatila za září 2013 daň vyměřenou na základě daňové kontroly.
156. V rámci řetězce c) lze vysledovat, že součet cen nafty na fakturách vydaných společností Cortina pro společnost Escodido činil 6 454 202,36 EUR (165 883 572,09 Kč), zatímco součet cen na fakturách vydaných společností Escodido pro žalobkyni činil 156 148 941,35 Kč. Prodejem nafty žalobkyni vznikla společnosti Escodido ztráta více než 9,7 mil. Kč. Zároveň po porovnání s cenami na fakturách vydaných společností Slovnaft pro společnost Cortina (6 113 004,57 EUR, tj. 157 063 344,25 Kč) je zřejmé, že žalobkyně nakupovala od dodavatele Escodido dokonce za nižší cenu, než za kterou předmětnou naftu prodal výrobce Slovnaft. Přeprodej zboží v rámci řetězce tak podle žalovaného nedával ekonomický smysl.
157. Podle rámcové smlouvy ze dne 1. 8. 2013 měla společnost Escodido uhradit žalobkyni náklady spojené s manipulací s vagóny a kontrolou kvality. Podle faktur se jednalo v souhrnu o 3 464 197 Kč. Tato částka pak ještě více snižovala cenu nakoupené nafty, pohledávky z těchto faktur pak žalobkyně vzájemně započetla na úhradu svých závazků vůči Escodido. Pokud by žalobkyně nakoupila naftu přímo od rafinerie Slovnaft, musela by tyto náklady hradit sama. Podobná situace nastala i v rámci řetězce b), v němž z porovnání faktur v řetězci vyplývá, že společnosti Blesterson vznikla ztráta 230 482,46 EUR, tj. 5 956 924,80 Kč. Žalobkyně přitom od společnosti Commodity (následující v řetězci po společnosti Blesterson) nakupovala naftu za nižší cenu, než za kterou ji pořídila společnost Blesterson od společnosti Hydro-well, a dokonce nižší, než za kterou ji prodával výrobce Slovnaft, a to o 419 483,39 Kč.
158. Z výpisů z bankovních účtů plyne, že zálohy, které tvořily podstatnou část konečné ceny, hradila žalobkyně přímo společností Slovnaft nebo Cortina, s nimiž neměla žádná smluvní ujednání. Zároveň na zálohových fakturách byly většinou uvedeny vyšší částky, než které žalobkyně ve skutečnosti uhradila. Ačkoliv tedy nebyly zálohové faktury plně uhrazeny, byla i přes rozpor s rámcovými smlouvami žalobkyni nafta nadále dodávána.
159. Správce daně podle žalovaného zcela případně poukázal na skutečnost, že dodavatelé Commodity a Escodido uskutečňovali svou ekonomickou činnost obdobně jako předchozí

dodavatel Energotrade a v podstatě nastoupili na jeho místo. Těchto obchodů se účastnily stejné fyzické osoby, proto lze konstatovat, že společnosti Commodity, Escodido a Energotrade byly personálně propojené.

160. K existenci **objektivních okolností, které svědčí o vědomosti žalobkyně** o zapojení do daňového podvodu, žalovaný uvedl následující argumenty: Předně poukázal na rizikovost komodity, neboť odborné i laické veřejnosti bylo již v dané době známo, že obchody s motorovou naftou mohou být častěji zatíženy podvodným jednáním. Žalobkyni muselo být také známo, že u nových dodavatelů působí tytéž osoby, které dříve jednaly vůči žalobkyni za společnost Energotrade. Spolupráci s touto společností přitom žalobkyně ukončila odstoupením od smluv z důvodu neplnění závazků. Od Ing. H. také věděla o zajištění účtu ze strany finanční správy a z vyjádření žalobkyně ze dne 5. 2. 2018 vyplynulo, že měla povědomí i o zajištění účtu ze strany Policie ČR.
161. Jak již žalovaný uvedl výše, noví dodavatelé nebyli zavedenými subjekty při obchodování s pohonnými hmotami. Žalobkyně s nimi přesto bezprostředně po jejich registraci uzavřela rámcové smlouvy, na základě nichž realizovala obchody v řádu desítek milionů Kč. Společnost Escodido byla navíc zcela novou společností, bez jakékoliv předchozí historie. Sama žalobkyně opakovaně zdůraznila, že jednání s dodavatelem pohonných hmot trvá řadu měsíců, a proto ona sama nemohla zajistit dodávky přímo od výrobců BP nebo Slovnaft. Přesto jí nebylo nijak nápadné, že se jí k dodávkám nafty původem z rafinerie Slovnaft smluvně zavazují dodavatelé, kteří jsou registrovanými distributory sotva měsíc.
162. Dále žalovaný poukázal na to, že dodavatelé vykazovali znaky pouze formálně existující právnické osoby, nijak se veřejně neprezentovali s nabídkou své podnikatelské činnosti a neprezentovali ani kontaktní osoby, na které by se potenciální obchodní partneři mohli obrátit. Předmět podnikání byl v obchodním rejstříku uveden pouze obecně, základní kapitál byl pouze v minimální výši 200 000 Kč. Dále žalovaný zopakoval již výše uvedená zjištění týkající se sídla a absence provozoven. Žalovaný dodal, že žalobkyně postoupila na společnost Escodido svou pohledávku vůči společnosti Energotrade, přestože Escodido byla nově vzniklou společností a nebylo známo její kapitálové zázemí. Skutečnost, že společnost Escodido neuhradila svůj závazek z postupní smlouvy (cena měla být uhrazena dne 30. 9. 2013), mohla v kontextu s dalšími okolnostmi žalobkyni indikovat podezření z hlediska solventnosti a solidnosti této společnosti.
163. Další nestandardní okolností byla formálnost sjednaných rámcových smluv. Jak již žalovaný uvedl, žalobkyně hradila (v 10 případech z 11) zálohy na účet jiné osoby, než byl její dodavatel, přestože bylo s dodavatelem smluvně ujednáno, že zálohy budou hrazeny prodávajícímu (dodavateli). V rámcových smlouvách byla také sjednána cenová formule, ve skutečnosti však byly dodávky uskutečněny až na výjimky za zcela odlišné (většinou nižší) ceny. Rámcová smlouva se společností Escodido přitom žádnou jinou individuálně sjednanou cenu nepřipouštěla. V rozporu se smlouvami žalobkyně také hradila na zálohách (až na výjimky) nižší částky, než bylo požadováno v zálohových fakturách. Nebylo přitom nijak doloženo, že by byly učiněny nějaké ústní dodatky smluv. Nadto, pouze ústní dodatky by byly také nestandardní s ohledem na cenu zboží, která dosahovala vždy několik desítek mil. Kč. V rámcových smlouvách nebyly uvedeny žádné fyzické osoby zajišťující dodávky, přestože to bývá v obchodní praxi obvyklé (viz např. kupní smlouvy žalobkyně se společností BP ze dne 17. 12. 2012 nebo ze dne 21. 6. 2013, nebo kupní smlouva mezi společnostmi Cortina a Slovnaft).

164. Nestandardní byla také výše ceny. Jak již žalovaný uvedl výše, žalobkyně nakupovala od dodavatelů Escodido a Commodity za cenu nižší (s výjimkou tří případů), než za jakou v rámci téhož řetězce prodávala rafinérie Sloznaft a (kromě dvou případů) než ji prodávala společnost Cortina (druhý článek řetězce). Neobvykle nízká cena musela být žalobkyni, která dlouhodobě obchoduje s pohonnými hmotami, zřejmá i s ohledem na skutečnost, že cena, za kterou evropské rafinérie prodávají své produkty odběratelům, se řídí cenou na komoditní burze v Rotterdamu, tedy na veřejném burzovním trhu. Cena za dodávky od společnosti Escodido byla také nižší, než byla velkoobchodní cena vycházející z ceníků společnosti Čepro, a zřetelně nižší než cena společnosti BP, která žalobkyni jakožto výrobce dodávala přímo. Skutečnost, že cena byla nižší, než za kterou prodávala společnost Čepro, byla zřejmá již z cenové formule sjednané v rámcových smlouvách se společnostmi Escodido a Commodity: „... podle aktuální platné ceny publikované společností ČEPRO a.s. na analogický produkt, snižená o prémii 0,95 Kč/litr“. Ceny na fakturách (až na výjimky) ve skutečnosti neodpovídaly ceně vypočtené podle této formule. V této souvislosti žalovaný uvedl následující tabulku:

Nákup motorové nafty odvolatelem od COMMODITY CORPORATION:								
Faktura č.	Datum vystavení	DUZP	Předmět fakturace	(1) Jedn. cena Kč/litr - faktura	(2) Jedn. cena Kč/litr - cena Čepro	(3) Cenové období ceny ze sloupce (2) v ceníku ČEPRO	(4) Cena dle smluv. jedn. cena Kč/litr - cena ČEPRO snižená o 0,95 Kč/litr	(5) Rozdíl sloupců (1) a (4) v Kč/litr
201307002	18.7.2013	17.7.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	17,11	18,06	16.7.-22.7.2013	17,11	0,00
201307004	12.9.2013	10.9.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	16,5	17,90	10.9.-16.9.2013	16,95	-0,45
137100008	25.9.2013	23.9.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	16,285	17,63	17.9.-23.9.2013	16,68	-0,40
Nákup motorové nafty odvolatele od ESCODIDO:								
2013001	19.8.2013	12.8.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,55	17,2	6.8.-12.8.2013	16,25	-0,70
2013002	30.8.2013	23.8.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10 s biosložkou	16,48	18,455	20.8.-26.8.2013	17,505	-1,03
2013018	30.9.2013	28.9.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,77	16,97	24.9.-30.9.2013	16,02	-0,25
2013019	7.10.2013	4.10.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,65	16,72	1.10.-7.10.2013	15,77	-0,12
2013020	15.10.2013	10.10.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,67	16,56	8.10.-14.10.2013	15,61	0,06
2013021	18.10.2013	18.10.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,67	16,62	15.10.-21.10.2013	15,67	0,00
2013022	21.10.2013	21.10.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,64	16,62	15.10.-21.10.2013	15,67	-0,03
2013023	29.10.2013	25.10.2013	motorová nafta NM EN 590 ppm 10	15,58	16,66	24.10.-29.10.2013	15,71	-0,13

165. V případě společnosti Escodido pak žalobkyně ještě této společnosti fakturovala zpět náklady spojené s kontrolou kvality a manipulací s vagony, což dále snižovalo cenu. Např. v případě dodávky ze dne 28. 9. 2013 tak skutečná cena činila oproti ceně sjednané ve smlouvě 1,60 Kč pod cenou společnosti Čepro (16,97 Kč – 15,77 Kč + 0,25 Kč + 0,15 Kč). K námitce žalobkyně, podle níž není podloženo, proč by měla tyto náklady nést, žalovaný uvedl, že náklady spojené s kontrolou kvality a manipulací s vagony byly zpětně fakturovány pouze společnosti Escodido, nikoliv společnosti Commodity. Disproporce s běžnou tržní cenou tak byla v případě dodávek od společnosti Escodido ještě výraznější.
166. Dále žalovaný poukázal na to, že smlouva se společností Commodity sice umožňovala se od sjednané cenové formule odchýlit, nicméně z textu žalobkyní předložených e-mailových zpráv neplyne žádná dohoda ohledně výše ceny. Absence písemného ujednání o ceně je v případě obchodů v hodnotě desítek mil. Kč nestandardní. V případě smlouvy se společností Escodido sice byla cena sjednána, ale ani jedna ze stran se jí neřídila. K žalobkyni předložené tabulce nákupů žalovaný uvedl, že např. za měsíc srpen z ní vyplývají ceny neobvykle nižší oproti těm, které žalobkyně sjednala přímo s výrobcem BP.
167. Za poslední z nestandardních okolností, jichž si měla být žalobkyně vědoma, žalovaný označil způsob úhrad. Jak již bylo výše uvedeno, žalobkyně hradila (až na jednu výjimku)

zálohy tvořící podstatnou část kupní ceny přímo na účty výrobců nafty Slovnaft a Cortina, s nimiž neměla žádné smluvní ujednání. Zmíněné částky pak hradila předem – před samotným dodáním zboží. V případě dodávek od společnosti Escodido žalobkyně hradila (až na jednu výjimku) zálohy v nižší částce, než která byla požadována na zálohových fakturách. Nestandardně se tak vystavovala riziku pozastavení či zrušení dodávek, příp. odstoupení od smlouvy (viz čl. 5.10 rámcové smlouvy). Žalobkyně bezpochyby věděla, že zboží pocházelo od výrobce Slovnaft, přesto sjednávala dodávky přes další osobu – společnosti Commodity nebo Escodido. Ve vztahu ke společnosti Escodido žalobkyně uplatnila z faktur odpočet ve výši 32 791 277,59 Kč a ve vztahu ke společnosti Commodity 8 452 637,58 Kč. Výše doplatků žalobkyně k zálohovým fakturám přitom činila v případě faktur od Escodido 11 613 548 Kč a v případě faktur od Commodity 6 662 493 Kč. Je tedy zřejmé, že tyto částky samy o sobě nemohly být pro Escodido a Commodity dostačující k úhradě jejich daňové povinnosti z předmětných transakcí, čehož si žalobkyně musela být vědoma, když hradila zálohy přímo na účty společností Slovnaft a Cortina. Žalovaný dodal, že pokud jsou poskytovány zálohové bankovní transakce do zahraničí, je běžné, že jsou předmětem bankovních záruk, např. dokumentárního akreditivu. Žalobkyně však bankovní záruku nevyužila.

168. Výše uvedené nestandardní okolnosti tvoří podle žalovaného logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
169. Podle žalovaného žalobkyně neprokázala **přijetí rozumných opatření**, aby zabránila své účasti na podvodu, a tedy neprokázala ani dobrou víru. S ohledem na dlouhodobé působení na trhu s pohonnými hmotami a rizikovost obchodované komodity je možné klást na žalobkyni vyšší nároky. Žalobkyně učinila pouze „základní penzum“ úkonů, jejichž prostřednictvím lze prověřovat obchodní partnery. Prověřila pouze skutečnosti dostupné ve veřejných registrech a rejstřících (výpis z obchodního rejstříku, potvrzení o registraci distributora, registraci k DPH, zveřejnění bankovních účtů, prověření, zda není dodavatel nespolehlivým plátcem apod.), nikoliv však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Žalobkyni nelze přisvědčit, že jedním z opatření bylo jednání pouze se statutárními orgány, neboť připustila, že obchodní spolupráci se společností Commodity jí nabídl Ing. H.. Ověření registrace dodavatelů jako distributorů pohonných hmot učinila žalobkyně pouze formálně, neboť náležitě nevyhodnotila, že byli zaregistrováni pouze krátce před tím, než se žalobkyní navázali spolupráci. Nelze přisvědčit ani tvrzení, že se za účelem registrace museli dodavatelé podrobit kauci 20 mil. Kč, splnit podmínky bezúhonnosti, spolehlivosti a absence zákazu činnosti, neboť takové podmínky právní úprava vyžadovala až od 1. 11. 2013. V případě daných společností byla jejich registrace bezprostředně po tomto datu zrušena, lze se proto domnívat, že uvedené podmínky nesplňovaly.
170. Ověření zveřejněných bankovních účtů dodavatelů nelze označit za zcela účinné s ohledem na skutečnost, že žalobkyně hradila podstatnou část ceny na bankovní účty společností Slovnaft a Cortina. Ani ověření, zda se nejednalo o nespolehlivé plátce podle § 106a zákona o DPH, nemohlo být přiměřeným opatřením k zajištění náležité míry obezřetnosti, neboť tento institut byl do právního řádu včleněn až od 1. 1. 2013, přičemž mezi okamžikem závažného porušení povinností a pravomocným rozhodnutím o nespolehlivém plátcu nezbytně existuje časová prodleva. V případě společnosti Escodido také mohla žalobkyně

zjistit, že adresa registrovaného sídla je na tzv. virtuální adrese a že se jedná o nově vzniklou společnost, u níž logicky v obchodním rejstříku nejsou evidovány údaje o hospodaření, kromě údaje o výši základního kapitálu, který byl pouze v minimální zákonné výši 200 tis. Kč. Nedostatečného kapitálového a materiálního zabezpečení společnosti Escodido si byla žalobkyně evidentně vědoma, když předfinancovala dodávky formou záloh u jiných společností. Sama si pak mohla spočítat, že doplatky hrazené na účty dodavatelů nestačily k pokrytí DPH z předmětných transakcí. Žalobkyně mohla naopak vyhodnotit, že bylo namístež daň zajistit způsobem podle § 109a zákona o DPH.

171. V případě společnosti Commodity mohla žalobkyně ze sbírky listin zjistit, že sice podle účetní závěrky za rok 2011 činila výše jejích aktiv 16 mil. Kč, jednalo se však o dlouhodobé pohledávky a tato aktiva byla kryta cizími zdroji v podobě dlouhodobých závazků ve výši cca 13,5 mil. Kč a krátkodobých závazků ve výši cca 3 mil. Kč. Rovněž mohla zjistit, že Commodity dosáhla ztráty cca 64 tis. Kč a měla základní kapitál pouze ve výši 200 tis. Kč. Navíc v roce 2011 měla Commodity zjevně odlišnou ekonomickou činnost (jako distributor pohonných hmot byla registrována až v roce 2013), měla jinou vlastnickou strukturu i jiné statutární orgány. Tvzení žalobkyně, že se účastnila jednání v kanceláři společnosti Commodity, nebylo zpochybněno, usuzovat na bezproblémovost dané společnosti pouze na základě této skutečnosti by však bylo zjevně předčasné.
172. O hodnověrnosti dodavatelů také nemůže svědčit sama o sobě skutečnost, že písemná komunikace probíhala na hlavičkovém papíře včetně odpovídajících razítek. K tvrzení žalobkyně, že s dodavateli uzavírala standardní obchodní smlouvy, žalovaný dodal, že tyto smlouvy byly pouze formální a smluvní strany se jimi v mnoha ohledech neřídily. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že sjednané ceny neindikovaly žádné podezření. Žalobkyně zjevně nezohlednila, že společnosti Commodity a Escodido dohodly ceny shodně, tedy v obou případech s prémie 0,95 Kč/litr pod cenu stanovenou společností Čepro. Nadto, stejný mechanismus byl použit i ve smlouvách se společností Energotrade, která se dostala do insolvence.
173. Žalovaný vyhověl návrhům žalobkyně na doplnění dokazování výsledkem jejího zaměstnance Ing. Š. a bývalého zaměstnance Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územního pracoviště v Kolíně, Ing. B., kteří měli prokázat přijatá opatření. Z obou výpovědí plyne, že se jednatel žalobkyně a Ing. Š. dotazovali na společnosti Escodido a Commodity na finančním úřadě v Kolíně, nicméně tento správce daně nebyl vůči uvedeným společnostem místně příslušný a s ohledem na povinnost mlčenlivosti Ing. B. ani nemohl sdělit o těchto společnostech konkrétní informace. Sdělil jim pouze obecné informace a upozornil je na nutnost obezřetnosti ve vztahu k podvodům na DPH. K tvrzení, že Ing. Š. prověřoval na internetu různé články a recenze, žalovaný konstatoval, že ve své výpovědi neupřesnil, o jaké články a recenze se jednalo a jaké informace z nich vyplynuly.

Posouzení žalobních bodů

I. Zdaňovací období květen a červen 2013

174. Mezi účastníky řízení není sporné, že ve vztahu k dodávkám nafty uskutečněným v květnu a červnu 2013 mezi společností Energotrade (dodavatelem) a žalobkyní (odběratelem) byly splněny formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet vyplývající z § 72 a § 73 zákona o DPH. Na základě doplnění dokazování v odvolacím řízení žalovaný uznal, že

bylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění, i to, že předmětné zboží dodala žalobkyni společnost Energotrade, která byla plátcem DPH a která vystavila k dodávkám nafty daňové doklady. Jinými slovy, žalobkyně unesla své důkazní břemeno, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno, jak to vyplývá z příslušných faktur.

175. Důvodem odepření nároku na odpočet však byla podle žalovaného vědomá účast žalobkyně na podvodu na DPH. Tomuto závěru krajský soud nepřisvědčil.
176. Správní soudy pravidelně vycházejí při posouzení existence podvodu na DPH v souvislosti s nárokem na odpočet z judikatury Soudního dvora. Základní a opakovaně zdůrazňovanou premisou je skutečnost, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a v zásadě nemůže být omezen. Jeho cílem je sejmout z příjemce zdanitelného plnění, které bylo použito za účelem zdanitelných plnění na výstupu, břemeno daně, která byla uhrazena nebo je splatná. Takto nastavený systém DPH zaručuje úplnou neutralitu daňového zatížení všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že v zásadě samy o sobě podléhají DPH (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 9. 1988, C-50/87 *Komise proti Francii*, bod 15, ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Dávid*, body 37 až 39, ze dne 6. 12. 2012, C-285/11 *Bonik*, body 25 až 27, ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *SC Paper Consult*, body 35 až 37, nebo výše citovaný rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 47).
177. Ze znění čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/88/EU (dále jen „směrnice o DPH“) vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je třeba, aby dotyčná osoba byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a aby na výstupu byly zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jsou tyto podmínky splněny, nárok na odpočet daně v zásadě nemůže být nepřiznán (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 *Maks Pen*, bod 25).
178. Zároveň ovšem Soudní dvůr pravidelně připomíná, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudky Soudního dvora *Maks Pen*, bod 26, nebo *Bonik*, body 35 až 37).
179. To platí nejen pro situaci, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale také v případě, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora *Maks Pen*, bod 27). Jinými slovy, osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí podvodu ve vztahu k DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se podílí na tomto daňovém podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz např. rozsudky Soudního dvora *Bonik*, bod 39, *Kittel a Recolta*, bod 56, nebo *Mahagében a Dávid*, bod 46).

180. Z citované judikatury zároveň plyne, že pro posouzení, zda se osoba povinná k dani účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že jí přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, bod 37).
181. Klíčovým prvkem pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu je tedy existence podvodu na DPH. Směrnice o DPH ani judikatura Soudního dvora či NSS neobsahují definici pojmu podvod na DPH, lze však vysledovat určité společné znaky situací, které byly jako podvod na DPH označeny.
182. Judikatura Soudního dvora (viz např. již výše citované rozsudky) pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Typicky se bude jednat o situaci, kdy sporný obchod je součástí rozsáhlejší řady obchodů uskutečněných s úmyslem vyhnout se placení DPH do státní pokladny. Např. v rozsudku *Optigen* byly skutkové okolnosti popsány tak, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl chybějící subjekt, tedy subjekt, který „zmizel“, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům, nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, bod 12).
183. Obdobně charakterizuje podvody na DPH také NSS. Například v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016-55 (bod 38) označil za jednu z typických forem podvodu na DPH situaci, *„kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel ‚zmizí ze scény‘. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.“* V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 35, NSS uvedl, že mezi typické rysy podvodu na DPH se řadí např. tyto: *„jedná se o řetězovou transakci s prvotním nákupem v jiném členském státu, jeden z článků řetězce po uskutečněné transakci neodvedl DPH a je nekontaktní a přeprdej zboží mezi více subjekty nedává žádný ekonomický smysl. Řada účastníků dané obchodní transakce se registrovala k dani těsně před zahájením obchodní operace, je dáno osobní propojení mezi jednotlivými subjekty, sjednané smlouvy nejsou datovány a neodpovídají skutečnosti, řada jednotlivců je nekontaktních či nemá žádné bližší informace o provedené transakci, jednotlivé subjekty operovaly s více bankovními účty, které neoznámily správci daně, a docházelo k výběrům značných částek v hotovosti zúčastněnými subjekty.“*
184. Lze si představit nejružnější varianty řetězových obchodů, které mohou být zasaženy podvody na DPH, různost skutkových okolností proto brání vymezení konkrétní a vyčerpávající definice. Jak výstižně poznamenal generální advokát Colomer ve věci *Kittel a Recolta*: *„Ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitivost těch, kteří je připravují. [...] ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH“* (stanovisko generálního advokáta ze dne 14. 3. 2006, ve věci *Kittel a Recolta*, bod 35).

185. Neodvedení DPH je tedy společnou a nezbytnou charakteristikou podvodů, samo o sobě však nestačí k závěru, že došlo k podvodu na DPH. Např. v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60 NSS upozornil, že v dané věci bylo zjevné „*toliko to, že jmenovaná společnost neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a stěžovatelem a o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi*“ (bod 61, zdůraznění doplněno). NSS v této souvislosti zdůraznil, že existuje rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti, a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Jinými slovy, jako podvod na DPH se označuje situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění (viz rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 64). Ostatně i žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod 22) připustil, že podvodem na DPH není nezaplacení DPH z důvodu podnikatelského selhání.
186. Také zdejší soud již zdůraznil, že „[p]řestože esenciálním znakem daňového podvodu je chybějící daň, tak pouhá skutečnost, že některá ze společností v řetězci neodvedla daň, ještě sama o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod. Je totiž třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany jednoho z článků řetězce a nárokováním odpočtu jiným článkem téhož řetězce a prokázat vědomost o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty“ (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016-48, bod 29).
187. Jak vyplývá již z výše uvedeného, v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz také např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 33). Je rovněž na správci daně, aby prokázal, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se přijetím sporného plnění účastní podvodu na DPH. V rozsudku *Mahagében a Dávid* (bod 49) Soudní dvůr zdůraznil, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a proto „*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*“ (zdůraznění doplněno, shodně např. rozsudek *Bonik*, bod 43).
188. Z výše citované judikatury tedy vyplývá, že zatímco prokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH tíží daňový subjekt, důkazní povinnost ohledně účasti na daňovém podvodu tíží správce daně.
189. Ačkoliv žalovaný z uvedené judikatury v obecné rovině vycházel, jejím požadavkům při aplikaci na posuzovanou věc plně nedostál.
190. Skutečnosti, v nichž žalovaný spatřoval daňový podvod, lze shrnout následovně: Žalobkyně uhradila dne 16. 5. 2013 zálohovou fakturu č. 20130256 v částce 26 mil. Kč na

dodávku nafty na účet společnosti Energotrade. Poté, když zjistila, že účet byl zajištěn usnesením Policie ČR ze dne 17. 5. 2013 a následně zajišťovacím příkazem finanční správy ze dne 23. 5. 2013, přijala od společnosti Energotrade novou zálohovou fakturu č. 20130266 ze dne 23. 5. 2013 na částku 26 mil. Kč na tutéž dodávku a v souladu s textem uvedeným na faktuře uhradila zálohu přímo dodavateli BP (ve skutečnosti uhradila 800 000 EUR, což bylo méně než 26 mil. Kč). Dodávka byla následně vyúčtována konečnou fakturou č. 20130270 ze dne 27. 5. 2013. I přes vědomost o nedobré finanční situaci společnosti Energotrade žalobkyně s touto společností nadále obchodovala a dojednala, že zálohy budou hrazeny nikoliv na obstavený účet společnosti Energotrade, ale přímo na účet společnosti BP. Obdobně zálohu 813 000 EUR k další dodávce (zálohová faktura č. 20130288 ze dne 26. 6. 2013, následně vyúčtováno konečnou fakturou č. 20130294 ze dne 28. 6. 2013) žalobkyně uhradila rovněž přímo na účet výrobce (v daném případě společnosti Slovnaft), nikoliv společnosti Energotrade. Podle žalovaného si tedy žalobkyně i společnost Energotrade byly vědomy, že Energotrade nedokáže svým dodavatelům hradit zálohy na vlaky s naftou a že i v budoucnu může dojít k zajištění dalších finančních prostředků na bankovních účtech, případně k exekuci předmětného zboží.

191. K chybějící dani žalovaný uvedl, že společnosti Energotrade vznikla ve zdaňovacím období květen 2013 daňová povinnost ve výši 49 183 264 Kč a za červen 2013 ve výši 19 599 408 Kč, které neuhradila. Žalobkyni přitom muselo být podle žalovaného zřejmé, že společnost Energotrade nebude schopna uhradit DPH s ohledem na nedobrou finanční situaci, přesto uhradila zálohy na účty subdodavatelů, čímž umožnila, aby se příslušná částka odpovídající DPH nedostala do legitimní dispozice orgánů finanční správy, resp. státu. V dané situaci měla žalobkyně podle žalovaného přistoupit k zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Žalovaný také opakovaně zdůraznil, že společnost Energotrade i žalobkyně podle něj vyvíjely aktivitu k zastření nabytí vlastnictví motorové nafty (žalobkyně akceptovala nepravdivý text na fakturách č. 20130270 a č. 2013029 týkající se okamžiku přechodu vlastnictví, tehdejší předseda představenstva Energotrade Ing. P. při ústním jednání dne 29. 5. 2013 popřel, že by předmětná nafta patřila společnosti Energotrade, a také jednatel žalobkyně Ing. V. se při výslechu dne 28. 5. 2013 snažil zastřít, komu skutečně nafta patřila, neboť tvrdil, že si dodávku objednal přímo u společnosti BP), čímž zamezily finanční správě v mobiliární exekuci nafty na úhradu dluhů Energotrade vůči státu. Žalobkyně se tedy podle žalovaného podvodu na DPH aktivně účastnila.
192. Tomuto závěru ale soud nemohl přisvědčit. Předně soud považuje za podstatné, že byt byla u dodavatele zjištěna chybějící daň, z okolností zjištěných a popsanych žalovaným v napadeném rozhodnutí nijak neplyne, že by neuhrazení DPH za květen a červen 2013 bylo důsledkem záměru Energotrade (nebo žalobkyně, popř. kohokoliv dalšího) získat daňové zvýhodnění v rozporu s principy systému DPH. Ze skutkových okolností naopak vyplývá, že dne 17. 5. 2013 byl účet Energotrade zajištěn usnesením Policie ČR a následně dne 23. 5. 2013 zajišťovacím příkazem finanční správy. Energotrade tak v důsledku zajištění účtu pozbyla dispoziční právo ke svým finančním prostředkům. Úvaha žalovaného, že za této situace záměrně neuhradila DPH za květen a červen 2013 s cílem dosáhnout daňového úniku, je tudíž neudržitelná, neboť úhradě daně zabránil zásah státu. Žalovaný zároveň ani netvrdí, natož aby prokazoval, že Energotrade i po zajištění prostředků na jejích bankovních účtech byla schopna daň uhradit, avšak záměrně tak neučinila, nebo že Energotrade bez ohledu na obstavení účtů stejně nehodlala daň uhradit. Žalovaný konečně stejně tak netvrdil, že by k daňovému úniku došlo či bez jeho zásahu mělo dojít u dodavatelů Energotrade a že si této skutečnosti žalobkyně byla vědoma.

193. Žalovaný v podstatě klade k tíži žalobkyni pouze to, že obchodovala se subjektem, který byl bezprostředně ohrožen úpadkem, a o této hrozbě žalobkyně věděla. Žalovaný však není oprávněn bez dalšího postihovat uskutečňování obchodních transakcí se subjekty s podlomeným finančním zdravím, a to třebaže si v takovém případě může odběratel být vědom rizika, že dodavatel může skončit v úpadku dříve, než splní své související daňové povinnosti. Takové zjištění představuje pouze indicii, jež by měla u odběratele vyvolat podrobnější zkoumání, zda ve skutečnosti takové transakce již odpočátku nebyly zamýšleny především z důvodu získání daňové výhody neuhrazením DPH, ale samo o sobě důkazem o podvodu na DPH není. Pokud ztráta daňových výnosů je pouze důsledkem podnikatelského selhání dodavatele (jež může být vyvoláno nejen náhlými změnami tržních podmínek, ale i ztrátami v důsledku nečekané povinnosti hradit náhrady škod či strpět odepření daňových nároků v důsledku nedbalostní účasti na podvodu na DPH), nelze odepřením nároku na odpočet u odběratele postihovat ani takové jednání, jež by bylo možné považovat za neoprávněné upřednostnění odběratele, jakožto jednoho z věřitelů dodavatele, na úkor státu, jakožto konkurenčního věřitele. K postihu či reparaci takového jednání slouží instituty insolvenčního práva (návrh na prohlášení úpadku a následné zpochybnění neúčinných právních úkonů, popř. uplatnění osobní odpovědnosti či ručení osob ovládajících úpadce) a v závažných případech i práva trestního (trestné činy zvýhodnění věřitele či způsobení úpadku), avšak je-li zkrácení daňového výnosu z hlediska aktérů takového jednání pouze jeho náhodným a nezamýšleným vedlejším důsledkem, nemůže být označeno za podvod na DPH. V tomto případě přitom žalobkyně i osoby jednající za Energotrade shodně uváděly, že usilovaly o pokračování, resp. dokončení rozběhlých obchodních transakcí, a to v situaci, kdy žalovaný u zcela obdobných obchodů v předcházejících obdobích nárok žalobkyně na odpočet nezpochybňoval. Byť zajištění účtů Energotrade vyžadovalo změny přinejmenším v platebních podmínkách u těchto obchodů, žalovaný samotnou ekonomickou racionalitu těchto dvou posledních obchodů nezpochybnil a ani neprokázal, že by Energotrade nehodlala související DPH uhradit a žalobkyně si s vědomím toho uplatnila související odpočet.
194. Obdobný závěr lze učinit i ke druhé z okolností, v nichž žalovaný spatřoval podvod na DPH, tj. ke snaze žalobkyně a Energotrade zabránit celním orgánům v exekuci obchodované motorové nafty. Soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že provedené dokazování potvrzuje společný postup obou společností, jehož cílem bylo přesvědčit příslušné orgány o tom, že vlastnictví k nakupovanému zboží žalobkyně nabyla již v okamžiku naložení přepravované nafty. Na rozdíl od žalovaného soud ovšem nemá za bezpečně prokazané, že vlastnické právo žalobkyně nabylo až v okamžiku stočení nafty ve svém daňovém skladu (vzájemně rozporná důkazní zjištění nevylučují, že vlastnické právo žalobkyně nabylo na základě samostatných – pro rozpor s rámcovou dohodou sice relativně neplatných, avšak účastníky nezpochybněných, a tedy ve výsledku aplikovatelných – dohod v době, kdy ještě Energotrade sama vlastníkem zboží nebyla, což ovšem právo nezakazovalo), toto tvrzení mohlo být pravdivé. To však není pro posouzení věci podstatné, stejně jako fakt, že v každém případě je prakticky vyloučeno, že by žalobkyně mohla nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník před stočením nafty v jejím daňovém skladu – nelze totiž předpokládat, že by přepravní smlouva mezi rafinérií a dopravcem umožňovala žalobkyni nakládat s přepravovanou naftou jako s vlastní před tímto okamžikem, který si jako okamžik převodu vlastnického práva dohodla rafinérie při prodeji prvnímu mezičlánku obchodního řetězce. Je totiž třeba konstatovat, že i kdyby žalobkyně nabylo vlastnické právo (jež je pro exekuci rozhodující) až při dopravení nafty

do jejího daňového skladu, a tedy obě strany obchodu cíleně uváděly celním a daňovým orgánům nepravdivé informace tak, aby předešly oprávněné exekuci přepravovaných pohonných hmot, ani takové jednání by nepředstavovalo případ podvodu na DPH, tj. jednání směřujícího v případě některého z jeho aktérů k neoprávněnému obohacení se o ušlou daň. Takové jednání mařící vymození pohledávek státu vůči Energotrade bylo možné postihnout jako přestupek proti pořádku ve státní správě či jako trestný čin poškození věřitele, resp. maření výkonu úředního rozhodnutí a vykázání, stejně jako v případě jeho prokázání uplatnit z tohoto protiprávního jednání náhradu škody, samo o sobě však nepředstavovalo případ podvodu na DPH, jenž by opravňoval k odeprání sporných odpočtů. Žalovaný nadto neupřesnil, na základě jakého právního titulu měla být mobiliární exekuce nařízena, ani v rámci provedeního dokazování nedoložil, že zákonné podmínky pro takový postup byly splněny.

195. Soud však zároveň nesouhlasí se žalobkyní, že by skutečnost, že na účet svého dodavatele Energotrade dne 16. 5. 2013 (tedy ještě před zajištěním účtu) uhradila částku 26 mil. Kč, která se následně v důsledku zajištění účtu dostala do dispozice státu, sama o sobě vylučovala úvahu o ušlé dani. Tato částka, ač převyšuje daňovou povinnost společnosti Energotrade z předmětných transakcí za květen a červen 2013 (která činila 4 546 492 Kč a 4 263 321 Kč), okamžikem připsání na účet Energotrade přestala být vlastnictvím žalobkyně (odpovídající pohledávka vůči bance byla v rukou Energotrade), aniž by byla (vědomě) poskytnuta do rukou správce daně. Při zajištění účtů dodavatele již nebylo možné jakkoliv zohlednit původ prostředků na bankovních účtech, neboť byly nedílným majetkem Energotrade (žalobkyni totiž náležela pouze pohledávka na dodání objednané motorové nafty, nikoliv pohledávka na výplatu peněžních prostředků z účtu Energotrade). Správce daně tudíž musel započíst prostředky na bankovních účtech v souladu s pravidly stanovenými v § 152 odst. 1 daňového řádu, a pokud tyto prostředky nezbyly k vyrovnání daňových povinností plynoucích ze sporných obchodů se žalobkyní, nelze tvrdit, že by žalobkyně odpovídající část daně uhradila do rukou správce daně v jakési analogii k postupu podle § 109a zákona o DPH, podle kterého „[p]okud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.“ Naopak je zcela správný závěr žalovaného, že státu ušla v souvislosti s předmětnými obchody DPH (v rozsahu, v němž nebyla jako přihlášená pohledávka uspokojena v insolvenčním řízení Energotrade). Jak ovšem bylo shora vysvětleno, to ještě neznamená, že by byly splněny podmínky pro odnětí nároku na odpočet daně.

196. V této souvislosti soud připomíná nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“ Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných, jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen (viz rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 69).

197. Již na základě výše popsaných důvodů tudíž nemůže napadené rozhodnutí obstát, neboť žalovaný neprokázal naplnění jedné z nezbytných podmínek pro odepření nároku na odpočet, tedy že v posuzované věci došlo k podvodu na DPH, jak jej chápe judikatura Soudního dvora a správních soudů. Soud se nicméně pro úplnost dále vyjádří k okolnostem, z nichž žalovaný dovozoval vědomost žalobkyně o podvodu na DPH, resp. její vědomou účast na něm.
198. Žalovaný poukázal na okolnosti, které byly podle jeho názoru nestandardní a z nichž měla žalobkyně dovodit, že se účastní podvodu na DPH: (1) jednalo se o rizikovou komoditu, (2) žalobkyně akceptovala nepravdivé a zavádějící údaje v dopise od společnosti Energotrade ze dne 2. 5. 2013 a na přijatých fakturách, (3) žalobkyně měla povědomí o nepříznivé finanční situaci společnosti Energotrade, (4) žalobkyně nehradila zálohy svému dodavateli, ale přímo na účet společností BP nebo Slovnaft, (5) žalobkyně věděla, že zboží pochází od společnosti BP, resp. Slovnaft, přesto sjednala dodávky přes další osobu – společnost Energotrade, již *de facto* přenechávala část zisku, (6) při daných transakcích nebyl použit dokumentární akreditiv, (7) rámcová smlouva byla sjednána jen formálně, faktický průběh obchodů neodpovídal sjednaným podmínkám, konkrétní dodávky byly upřesňovány podle telefonické a e-mailové komunikace, (8) rámcová smlouva umožňovala ke každé jednotlivé dodávce stanovit cenu dohodou, cenová formule odkazující na ceník společnosti Čepro tak pozbývala významu; podle rámcové smlouvy se mělo za to, že uhrazením faktury kupující cenu akceptoval, datum vystavení předmětných faktur je ovšem shodné s datem uskutečnění zdanitelného plnění, žalobkyně se tak informací o ceně *de facto* dozvěděla až poté, kdy vlak s naftou přijel do jejího skladu a nafta zde byla stočena.
199. Žalovanému je třeba vytknout, že naprosto nesprávně označuje poměrně rozsáhlé prověřování obchodních partnerů tvrzené žalobkyní za „pouhé základní penzum“ úkonů. Tento jeho právní názor zcela odporuje ustáleným závěrům judikatury Soudního dvora. Byť se žalovaný dovolává řady dílčích závěrů judikatury NSS, tyto závěry prezentuje vytržené z kontextu a způsobem, který soud nemůže akceptovat, nemá-li se zpronevěřit požadavkům unijního práva (viz též bod 62 rozsudku Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-643/11 *LVK-56*). Ve skutečnosti je ono základní penzum úkonů zcela minimální a nepatří mezi ně ani povinnost ověřit si, zda je obchodní partner plátcem DPH (zejména viz rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 63, bohatě citovaný i v navazující judikatuře Soudního dvora). V zásadě se jedná pouze o povinnost ověřit, zda dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *Paper Consult*, body 54 a 55), resp. některé formální povinnosti související s oběhem daňových dokladů. Nic více však do základního penza úkonů nepatří.
200. Vše ostatní je již pouze důsledkem povinnosti daňového subjektu „mít otevřené oči“, jež je však s výjimkou aktivních úkonů, zmíněných v předchozí větě, spjata jen s informacemi, které se daňový subjekt (samovolně) dozvěděl, aniž by bylo ale možné po něm požadovat, aby takové informace sám aktivně vyhledával. Teprve pokud je správcem daně prokázáno, že se informace, jež vzbuzují podezření, že by mohlo dojít k nesrovnalosti nebo podvodu, dostaly do dispozice daňového subjektu, lze aplikovat dodatečné požadavky na to, aby daňový subjekt blíže svého obchodního partnera a povahu obchodní transakce, již hodlá podstoupit, předem prověřoval, a to i prostřednictvím aktivního šetření (právě o takové situaci se hovoří v bodech 59 a 60 rozsudku *Mahagében a Dávid*, jichž se žalovaný dovolává, avšak s cílem zde vyslovené povinnosti aplikovat obecně, v rozporu s výslovným zákazem v bodě 61). Nadto i toto aktivní šetření (jež má povahu výjimky z pravidla), byla-li jeho

potřeba aktivována, nemůže být neomezené, ale vždy záleží na možnostech prověřování, jimiž daňový subjekt disponuje (teoretická dostupnost informací), a na okolnostech případu, především na povaze informace naznačující riziko podvodu (požadavek proporcionality prověřování k míře zjištěných pochybností).

201. Je zcela vyloučeno, aby správce daně kladl na daňový subjekt nesplnitelné požadavky a pro jejich nesplnění mu odpíral nárok na odpočet. Proto vždy musí správce daně prokázat, že bylo v možnostech daňového subjektu šetřením v době předcházející uzavření obchodu získat takové (dodatečné) informace, jež samy o sobě či ve svém souhrnu potvrzovaly podezření o možném podvodu na DPH jako důvodné. Pokud již daňový subjekt má určité indicie, lze též předpokládat, že v rozsahu přiměřeném jejich závažnosti a jeho manévrovacímu prostoru případně pozdrží uzavření obchodu či jej podmíní určitou součinností obchodního partnera (např. předložením určitých potvrzení a dokladů) tak, aby před realizací transakce bylo podezření na možný daňový podvod pokud možno rozptýleno. Jestliže tak neučiní, vědomě podstoupí riziko účasti na podvodu, a pokud správce daně existenci podvodu i neuskutečnění adekvátních, daňovému subjektu dostupných šetření (byť i pod tlakem obchodního partnera, který, je-li jeho cílem krátit daň, přirozeně bude tlačit na rychlé uzavření obchodu) prokáže, bude moci daňový odpočet neuznat.
202. Zároveň však správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat i při prokázání znalosti určitých podezření realizaci preventivních šetření v rozsahu, který neodpovídá (omezené) závažnosti takových podezření. Nelze ztrácet ze zřetele, že v případě neuznání odpočtu subjektu, který měl a mohl vědět o tom, že se účastní na daňovém podvodu, je takto postihován subjekt, který není strůjcem ani přímým spolupachatelem podvodu, ale jen neobezřetným „kolemjdoucím“, který se v důsledku své neopatrnosti nechal do tohoto skutkového děje nevědomky vtáhnout a o své participaci na podvodu se zpravidla dozvídá až *ex post* z výsledků šetření správce daně. Daňové subjekty jsou právní regulací DPH vsazeny do role výběřčích daně, ač o to nemusí vůbec stát a ačkoliv za tímto účelem nemají zakotveny žádné pravomoci (na rozdíl od správce daně). Přitom jedním z rysů systému DPH by měla být skutečnost, že samotný výběr DPH by neměl diktovat ekonomickým subjektům, jak mají realizovat svou podnikatelskou činnost. Systém DPH nemá vést k „pokřivení“ trhu a měnit přirozené chování ekonomických aktérů. Systém odpočtů má naopak podnikatele zcela zbavit zátěže DPH a zaručit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností podléhajících této dani bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, přičemž opatření pro předcházení podvodů na DPH nesmějí být využívána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 *Halifax*, body 78 a 92). Proto nelze jen na základě skutečností, jež jen ve velmi málo pravděpodobné variantě naznačují, že by zdanitelné plnění snad mohlo být dotčeno podvodem na DPH, požadovat po daňovém subjektu zevrubné šetření, jež je v praxi spojeno s nemalými časovými a personálními (a tedy i finančními) náklady, zcela neúměrnými povaze takové pochybnosti. Požadavek důkladného prověřování přichází do úvahy jen tam, kde již prvotní informace naznačují vyšší pravděpodobnost (byť ne ještě důvodný závěr o existenci) podvodné transakce, popřípadě tam, kde postupným doplňováním informací na základě zběžného šetření je podezření zesilováno, namísto toho, aby se jej v rámci ověření podařilo rozptýlit.
203. Lze tedy konstatovat, že účast na daňovém podvodu nelze daňovému subjektu vyčítat nejen tehdy, kdy se o něm vůbec nemohl dozvědět, ale i tehdy, kdy se o něm sice dozvědět

teoreticky mohl, ale protože nebyl vůbec konfrontován s podezřelými informacemi, žádné šetření neprováděl (nebyl k tomu povinen, a proto se o podvodu nebo okolnostech posilujících podezření nedozvěděl), nebo pokud na základě jen povšechných prověření, odpovídajících svým rozsahem přítomnosti jen vágních a slabých pochybností, další podezřelé informace nezjistil.

204. Z toho též plyne, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno k rozsahu a výsledku jím prováděných šetření jen v míře odpovídající podezřelým skutečnostem, jejichž znalost mu správce daně prokáže. Nebyl-li konfrontován s ničím podezřelým, nemusí daňový subjekt prokazovat prakticky žádnou aktivní snahu o předcházení účasti na daňovém podvodu (kromě ověření statusu nespolehlivého plátce a přijetí daňového dokladu). Byl-li s podezřelou informací seznámen, prokazuje provedení jen odpovídajících opatření (pokud by byla vůbec způsobila dle informací správce daně podezření posílit) a eventuálně též může prokazovat, že tato opatření i přes očekávání správce daně případně kýžené informace nepřinesla, a to z příčin, jež nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (zatímco vadně realizované prověřování je chybou daňového subjektu, za přesvědčivé zastření či důvěryhodné vysvětlení podezřelých okolností ze strany tvůrců podvodné transakce nebo za náhodu, která zabránila získání informace, daňový subjekt neodpovídá). Odpovědnost daňového subjektu se totiž týká pouze řádného prověřování tam, kde to situace žádala, nejedná se však o odpovědnost za výsledek.
205. Je také nezbytné rozlišovat mezi okolnostmi, jež samy o sobě vedou k důvodnému předpokladu podvodného jednání v řetězci dodavatelů (event. odběratelů), popř. k takovému závěru vedou v kombinaci s dalšími daňovému subjektu známými okolnostmi, a mezi okolnostmi, které takovou informační hodnotu ani s ostatními známými údaji nemají, avšak jejich znalost by měla u daňového subjektu vyvolat snahu o bližší prověření zamýšlených transakcí a obchodních partnerů. V prvním případě jejich znalost u daňového subjektu musí vést bez dalšího k rozhodnutí takový obchod neuzavřít, jinak mu totiž související odpočet (nebo např. osvobození apod.) nesmí být uznán. V druhém případě se jedná jen o pouhé iniciátory povinnosti prověřit další okolnosti zamýšlené transakce. Ovšem neprokáže-li daňový subjekt, že po obeznámení s takovými skutečnostmi provedl potřebná šetření a správce daně zároveň prokáže, že lze důvodně předpokládat, že by šetření k dosažení důvodného předpokladu podvodného jednání vedly, i takové okolnosti povedou k nepřiznání souvisejícího daňového nároku. Pokud ovšem daňový subjekt prokáže, že na jejich základě provedl dodatečné prověření, jež bez jeho viny podezření neposílilo (ani jej nemusí oslabit), nelze jej činit odpovědným za nezjištěnou účast na daňovém podvodu. To přitom platí řetězově i pro případné další stupně prověřování v případě dílčího posilování podezření, jestliže v konečném důsledku ani finální suma adekvátních úkonů nevedla ke kritické míře podezření v podobě objektivně důvodného přesvědčení o podvodnosti zamýšlené transakce.
206. Informační hodnotu té které informace a jejich souhrnu je třeba hodnotit hlediskem nezaujaté, rozumně uvažující a obezřetné osoby, která by stála v pozici daňového subjektu a měla v daném čase právě ty informace, kterými disponoval daňový subjekt, popř. kterými byl povinen disponovat. Nelze naopak argumentovat informacemi, které daňový subjekt v daném čase mít nemusel a ani reálně neměl, neboť vyplynuly najevo teprve později po realizaci transakce, resp. v době, kdy již daňový subjekt nemohl peněžní prostředky odpovídající DPH zajistit postupem podle § 109a zákona o DPH.
207. Žalovaný ovšem vedle sebe skládá plejádu okolností, jež samy o sobě zpravidla nenesou

žádnou informaci o tom, že by jeho dodavatel hodlal spáchat daňový podvod. Jsou tak pouhými indiciemi, mnohdy navíc jen velmi slabými, takže z nich lze i v jejich souhrnu dovodit jen povinnost žalobkyně učinit určitá šetření navíc, jež však žalobkyně také činila. Povahu velmi slabé indicie má obchodování s rizikovou komoditou, které může vyžadovat navíc v podstatě jen základní prověření, např. toho, že je dodavatel plátcem DPH a zejména registrovaným obchodníkem s pohonnými hmotami, nic více z takto nekonkrétní informace ovšem dovozovat nelze.

208. Prodej v krátkém časovém sledu je typický pro řetězové obchody, ale neznamená bez dalšího indicii svědčící o daňovém podvodu. I sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod 117) k námitce žalobkyně uvedl, že tento aspekt uvedl jen jako charakteristiku, nikoliv nesrovnalost, z níž by dovozoval podvod. Ve vyjádření k žalobě již nemůže toto své stanovisko měnit.
209. Skutečnost, že dodavateli stačí telefonická či e-mailová forma objednávek, zejména jde-li o stabilního dodavatele a je-li objednávka obratem potvrzována vystavením zálohové faktury a jejím zaplacením, sama nepředstavuje ani důvod pro vyšší rozsah prověřování, natož aby bylo možné uvažovat o posílení podezření na možný daňový podvod. Ostatně i Soudní dvůr v rozsudku ze dne 20. 6. 2018, C-108/17 *Enteco Baltic*, uvedl, že „to, že dovozce komunikoval se svými zákazníky elektronicky, nelze označit za jednání s nedostatkem dobré víry či nedbalostní jednání [...] Pouhá skutečnost, že dovozce a pořizovatel komunikoval pomocí elektronických komunikačních prostředků, nemůže vést k závěru, že dovozce věděl nebo mohl vědět, že se podílí na takovém podvodu“ (body 96 a 100). Takový postup se ani nepřičil základním principům rámcového smluvního ujednání, z něž jasně vyplývala předpokládaná opakovanost obchodů a potřeba realizace dodávek, ale i plateb v řádu dní, nikoliv týdnů či měsíců. Ojedinelá dílčí odchylka od smluvních podmínek, zejména má-li racionální vysvětlení, také nezavdává žádný důvod pro bližší prověřování. Ostatně žalobkyně má pravdu, že písemným úkonem je i úkon zaslaný elektronickou cestou (datová zpráva, e-mail, SMS apod.); písemnost nemusí být vždy obsažena jen na listině. Vysoká hodnota transakcí je přitom relativním pojmem závislým na parametrech podnikatelské činnosti aktérů – v obchodu s pohonnými hmotami jsou částky v řádu milionů Kč standardní a každodenní záležitostí, proto v situaci již zavedené spolupráce velkých obchodních subjektů mnohdy nemusí vyžadovat nadstandardní dokladování ani rezignaci na moderní rychlé komunikační prostředky.
210. Žalovaný také žalobkyni vytkl, že věděla, že zboží pochází od společnosti BP, resp. Slovnaft, přesto sjednala dodávky přes další osobu – společnost Energotrade. Byť pro daňové podvody jsou typické řetězové obchody, nelze každý řetězový obchod označit za podvodný či automaticky podezřelý. Obchodování prostřednictvím mezičlánků je součástí běžného obchodního styku a samo o sobě není rizikovým faktorem. Vědomost odběratele o tom, že pořizuje zboží od mezičlánku v řetězci, může představovat určitou indicii odůvodňující dodatečné prověření, až např. pokud je tento mezičlánek schopen nabízet cenu lišící se jen minimálně od ceny výrobce (je-li ovšem daňovému subjektu známa) nebo pokud se ukazuje, že jde o neobvykle dlouhý řetězec (což ovšem také nemusí být daňovému subjektu známo). Pokud by cenové podmínky mezičlánku byly výhodnější než při přímém dodání, jednalo by se dokonce již o silný signál možné účasti na daňovém podvodu vyžadující důkladné prověřování, jež by eventuálně podezření rozptýlilo, nebo nepřistoupení na takto podbízivou nabídku. Konkrétní zapojení společnosti Energotrade do obchodu ale žalobkyně uspokojivě vysvětlila skutečností, že společnost Energotrade byla

s ohledem na relativně dlouhodobé působení na trhu pohonných hmot a na množství odebraného zboží od výrobců nafty schopna vyjednat množstevní slevy, a že z tohoto důvodu dával nákup nafty přes společnost Energotrade ekonomický smysl. Toto vysvětlení přitom žalovaný nijak nevyvrátil ani nezpochybnil, neprokázal ani podezřele nízké ceny mezičlánku.

211. Požadavek žalovaného na používání dokumentárního akreditivu se míjí s okolnostmi uzavíraných transakcí. Užívání dokumentárního akreditivu je s ohledem na jeho vysokou finanční nákladnost a organizační náročnost (jeho podstatou je poskytnutí úvěru vystavující bankou, který je po předložení sjednaných dokumentů bance vyplacen dodavateli a následně, dříve či později, splacen bance odběratelem) využíván spíše u jednorázových, zvláště rizikových a hodnotou nadstandardních obchodů, ale vůbec se nehodí pro svou těžkopádnost pro opakované obchody o standardizovaných parametrech se stálým obchodním partnerem. V případě existence rizika lze namísto něj užít např. dokumentárního inkasa, v jehož případě je zálohová platba zaslaná odběratelem příslušné bance dodavateli vyplacena až po předložení ujednaných dokumentů (zde odpadá nutnost hradit bance náklady úvěrování), avšak i zde zůstává organizační složitost, a tedy jistá těžkopádnost. Co je však podstatnější, ani dokumentární akreditiv, ani dokumentární inkaso samy o sobě vůbec neovlivňují riziko neuhrazení DPH dodavatelem. Zajišťují pouze to, že dodavatel obdrží finanční prostředky až po splnění podmínek ujednaných s bankou, jež jsou zpravidla navázány na předání zboží do dispozice odběratele, popř. ověření jeho úplnosti a kvality. Žalovaný přitom netvrdí, že by snad mělo být nezbytné sjednání podmínky takového dokumentárního akreditivu spočívající v předložení dokladu o uhrazení související daňové povinnosti dodavatele, jež by ostatně bylo obtížné definovat tak, aby poskytoval jistotu, že daň skutečně byla řádně vykázána a odvedena. Tento požadavek je tak i z pohledu soudu prakticky absurdní. Určitě nejde o skutečnost, z níž by měla žalobkyně dovozovat, že se účastní podvodu na DPH.
212. Neopatrné ujednání o platebních podmínkách ohrožuje v zásadě jen finanční prostředky daňového subjektu a správce daně na něj může poukazovat v komplexu dalších skutečností jako na dílčí doklad nestandardního chování, jenž nasvědčuje, že se daňový subjekt daňového podvodu účastnil vědomě a cíleně (neboť racionální obchodník by taková finanční rizika nepodstupoval) a že jeho vztahy s obchodním partnerem patrně měly jinou a intenzivnější povahu, než jen čistě obchodní. Nepředstavuje však argument pro závěr o nevědomé účasti na podvodu na DPH.
213. Na tomto místě soud upozorňuje na to, že prokazování otázky, že daňový subjekt se chtěl účastnit daňového podvodu (přímý úmysl), popř. že o něm věděl a byl srozuměn se svou případnou účastí (nepřímý úmysl), anebo že o okolnostech nasvědčujících podvodu věděl, ale bez adekvátních důvodů (např. na základě zjevně nedůvěryhodného vysvětlení obchodního partnera) spoléhal na to, že o podvod na DPH nepůjde (vědomá nedbalost), je mnohdy spojeno s prokazováním odlišných skutečností než prokazování nevědomé nedbalostní účasti na podvodu. Zejména okolnosti, z nichž plyne nadstandardní úzký vztah k obchodnímu partnerovi či osobám, za něj jednajícím, tak mají mnohdy spíše povahu důkazů o vědomé, ba i úmyslné účasti na daňovém podvodu, než o nejnížší nedbalostní formě takového jednání, jelikož tu mnohdy samy vylučují. Lze si ale představit i to, že prokázané nadstandardní vztahy budou nižší intenzity, takže budou mít vliv pouze na rozsah informací, jež by se daňový subjekt při aktivní snaze (bude-li její potřeba správcem daně prokázána) mohl dozvědět (teoretický informační limit), ale nebude

z povahy a úrovně těchto (byť úzkých, tak ryze obchodních) vztahů plynout, že by daňovému subjektu reálně byly známy skutečné záměry jeho obchodního partnera nebo okolnosti, z nichž lze na podvodné jednání důvodně usuzovat. Byť samotná forma zaviněné účasti na daňovém podvodu není pro výsledek daňového řízení rozhodná (a s ohledem na to, že je aplikováno unijní právo, nelze ani vnitrostátní členění odpovědnosti brát za bernou minci), rozlišení jednotlivých variant může sloužit jako pomocný aparát pro rozlišení toho, co bylo, resp. má být vlastně v řízení prokazováno.

214. Dostatečnou relevanci nemá ani poukaz žalovaného na platbu předem. Zálohová platba před dodáním zboží, zejména je-li takto placena celá předpokládaná cena dodávky, představuje finanční riziko pro odběratele zboží, jež je přímo úměrné důvěryhodnosti obchodního partnera a stabilitě prostředí, v němž podniká. Vyčítá-li žalovaný žalobkyni úhradu zboží k rukám rafinérie namísto platby dodavateli, vyčítá jí ekonomicky racionální chování. Výrobci pohonných hmot jsou zpravidla ekonomicky stabilní a důvěryhodní obchodní partneři a přímá platba je nejbezpečnější způsob, jak předejít tomu, že se peníze „ztratí po cestě“, aniž by je obdržel ten, kdo disponuje zbožím, zejména je-li zároveň právní úpravou přepravy zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v zásadě garantováno, že pohonné hmoty budou od výrobce přepraveny přímo do daňového skladu žalobkyně. Platba záloh tedy bez dalšího také není podezřelou okolností, jež by měla vést daňový subjekt k obavám z účasti na podvodu na DPH, resp. jej vést k bližšímu prověřování daňové (na rozdíl od finanční) spolehlivosti obchodního partnera.
215. Ale samozřejmě, pokud by byla akceptována myšlenka, že daňový podvod může spočívat i v tom, že je nakoupeno zboží od dodavatele ohroženého úpadkem, samotné zjištění, že byl změněn způsob hrazení zálohových plateb oproti dosavadnímu standardnímu (navíc výslovně sjednanému) modelu tak, aby žalobkyni nadále neohrožovalo podnikatelské selhání dodavatele, by bylo poměrně silný důkazem toho, že žalobkyně si hrozící úpadkové situace (očima žalovaného „podvodu“) byla vědoma. Pokud přitom nezajistila, že dodavateli budou převedeny reálné prostředky potřebné k pokrytí DPH, tato skutečnost by vedla k důvodnému podezření z úmyslného jednání. To samé pak platí pro změnu obchodní praxe bez odpovídající změny smluvních podmínek. Byť taková změna (o níž byla jednostranně žalobkyně informována dopisem ze dne 2. 5. 2013 a údaji na zálohových fakturách, což lze vnímat jako návrh na změnu smluvních podmínek, a již konkludentně akceptovala úhradou takových zálohových faktur bez námitek), třebaže odporující ujednaným formálním požadavkům na změnu rámcové smlouvy, žalobkyni i Energotrade zavazovala (relativní neplatnost, pokud se jí žádá ze smluvních stran nedovolá, nezbavuje smluvní partnery povinnosti se novým ujednáním řídit, viz též nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/11), a za platnou ji tak měl považovat i žalovaný, podstatné by bylo to, že z okolností ujednání posledních dvou dodávek, za něž žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet, jasně vyplývá, že žalobkyně si musela být vědoma hrozícího úpadku svého dodavatele. Tomu odpovídá i to, že žalobkyně byla záhy na zablokování bankovních účtů Energotrade upozorněna, stejně jako rozdíl ve výpovědích předsedy představenstva Energotrade a jednatele žalobkyně v době, kdy hrozila exekuce dodávaného zboží, a v době tohoto daňového řízení, stejně jako řada dalších doplňujících důkazů o poměrně úzké spolupráci obou stran (smlouva o sdružení, následné uznávání závazků včetně smluvních pokut těsně před podáním insolvenčního návrhu), jež sice nemusela obnášet detailní znalost ekonomických poměrů Energotrade, ale s vysokou pravděpodobností dostatočovala na to, aby žalobkyně o zásadní povaze ekonomických obtíží vyvolaných obstavením účtů byla v potřebných obrysech zpravena. Tyto skutečnosti by

tak potvrzovaly, že žalobkyně si byla v době uzavření posledních dvou obchodů s Energotrade „podvodu“ na DPH vědoma a úmyslně odkláněla své platby i nabývané zboží mimo dosah daňových orgánů. V tomto směru ani soud neuvěřil vysvětlení žalobkyně, že při původních výpovědích statutárních orgánů se jednalo z jejich strany jen o mylné právní kvalifikace dané situace a že žalovaný vytrhává části jejich výpovědi z kontextu.

216. Soud tak shrnuje, že žalovaným zmíněné podezřelé indicie byly v řadě případů irelevantní a ani neprokazovaly potřebu žalobkyně provádět zvláštní prověřování svého dodavatele a v návaznosti na to její eventuální nedbalost. V předchozím odstavci zmíněné okolnosti uzavření dvou posledních transakcí však prokazují, že žalobkyně již věděla o tom, že došlo k obstavení účtů Energotrade a že je zde nepřehlédnutelné riziko, že Energotrade nebude schopna z důvodu hrozícího úpadku hradit své závazky (a tedy ani případnou daňovou povinnost). Bylo by tak možné hovořit o úmyslu (či přinejmenším vědomé nedbalosti). Jak již ale soud výše vyložil, ve skutečnosti sporné transakce s Energotrade se žádným podvodem na DPH nebyly spojeny, jelikož okolnosti uváděné žalovaným daňový podvod nepředstavují.
217. V této souvislosti nakonec soud považuje za vhodné (jen pro doplnění) též upozornit na žalovaným přehlíženou okolnost, že žalovaným rozporované transakce ve vztahu k Energotrade byly ve skutečnosti celkem tři, nikoliv jen dvě. První transakce, v rámci níž žalobkyně uhradila na účet Energotrade zálohu 26 mil. Kč založila této společnosti daňovou povinnost dle § 21 odst. 1 zákona o DPH již k datu (ve zdaňovacím období) přijetí této zálohy (v daném okamžiku již byl předmět zdanitelného plnění dostatečně určitě definován co do předmětu i objednaného množství), z důvodu zablokování účtů však Energotrade nebyla schopna zboží dodat a k vlastnímu zdanitelnému plnění nedošlo (takto to bylo popsáno i v dohodě o započtení). Energotrade tak měla následně postupem podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o DPH vystavit opravný daňový doklad, v návaznosti na což by si v měsíci, kdy by byl doručen žalobkyni, mohla snížit daňovou povinnost na výstupu. Ve vztahu k této transakci ještě žalobkyně nevěděla a ani nemohla vědět o hrozící neschopnosti Energotrade uhradit daň. K reálnému uskutečnění zdanitelných plnění došlo až v návaznosti na další dvě zálohové platby hrazené již přímo na účty BP, popř. Cortina, které určila Energotrade jako platební místo, kam si přeje, aby jí byla uhrazena příslušná část ceny. Celkovou cenu těchto dvou dodávek ale vždy tvořila nejen tato reálně hrazená záloha, ale vedle toho i částka, jež byla žalobkyní placena započtením na její pohledávku na vrácení bezdůvodného obohacení, kterou měla vůči Energotrade z titulu uhrazené zálohy 26 mil. Kč, za niž nebylo žádné zboží dodáno. Platby těchto dvou dalších záloh spolu se započteními přitom založily další dvě daňové povinnosti Energotrade. Pouze u nich přitom lze akceptovat, že žalobkyně věděla o okolnostech, v nichž žalovaný (neoprávněně) spatřuje daňový podvod.
218. Soud proto shrnuje, že skutkové okolnosti, které žalovaný zjistil a popsal v prvním napadeném rozhodnutí, nelze podřadit pod pojem podvod, jak jej vymezuje judikatura Soudního dvora a NSS. Odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu na DPH je výjimkou z pravidla, podmínky pro její naplnění je proto třeba vykládat restriktivně. V této souvislosti soud též připomíná již výše citovaný rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, podle kterého je povinností finančních orgánů upřesnit, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, jelikož samotné neodvedení daně podvodem na DPH není. Žalovaný se tak dopustil nesprávného právního posouzení,

a v důsledku toho zatížil své rozhodnutí nezákonností. Soud proto rozhodnutí žalovaného č. j. 15238/19/5300-22444-706385 zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

219. Soud neprovedl navržené výsledky Ing. Š., Ing. B. a Ing. V., neboť ty se měly vztahovat k otázce přijetí dostatečných opatření (viz výše bod 97). Touto otázkou se však soud nezabýval, neboť shledal, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno již v prvním kroku – tedy neprokázal existenci podvodu.
220. Ve vztahu k daňovému řízení, jež bylo zakončeno rozhodnutím č. j. 15238/19/5300-22444-706385, žalobkyně vnesla také námitku porušení svých procesních práv z důvodu, že jí nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k vyjádření se po doplnění dokazování v odvolacím řízení. V této souvislosti poukázala na změnu právního hodnocení v průběhu odvolacího řízení, kdy byla věc nově žalovaným posouzena jako daňový podvod. Krátkost lhůty jí tak fakticky měla znemožnit kvalifikované vyjádření.
221. Situace změny právního názoru na úrovni odvolacího správního orgánu je řešena v § 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.“ Podle odstavce 3 téhož ustanovení nesmí být lhůta k vyjádření a navržení důkazů delší 15 dnů, přičemž žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Odstavec 4 pak stanoví, že po uplynutí této lhůty odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží.
222. Z dokumentu nazvaného „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření“ ze dne 25. 2. 2019 vyplývá, že žalovaný stanovil žalobkyni v souladu s § 115 odst. 3 lhůtu 15 dnů k vyjádření a navržení důkazů. Zároveň ji informoval, že se jedná o lhůtu prekluzivní, a proto ji nelze prodloužit s ohledem na § 36 odst. 5 daňového řádu, podle kterého „[l]hůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva“. Tato informace však byla nesprávná. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůty pro vyjádření se k podkladům), sice dojde jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, to ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31).
223. Žalovaným zastávaný názor, že lhůtu k vyjádření podle § 115 odst. 2 nelze prodloužit, odmítl NSS v rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126. Zároveň dodal, že pokud žalovaný řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastaví pro zjevnou právní nepřipustnost, jedná se o pochybení, které s ohledem na skutkové okolnosti může představovat podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Pro závěr, zda k tak závažnému porušení došlo, je třeba podle NSS přihlídnout ke všem okolnostem předcházejícího řízení o odvolání, zejména je třeba se zabývat tím, zda časový prostor poskytnutý daňovému subjektu k vyjádření skutečně postačoval ke kvalifikovanému vyjádření se ke změně právního názoru, novým zjištěním a důkazům.
224. V nyní posuzované věci žalobkyně žádost o prodloužení lhůty nepodala, patrně vedena nesprávným poučením žalovaného o tom, že lhůtu k vyjádření není možné prodloužit. Soud proto vážil, zda toto nesprávné poučení bylo natolik závažnou vadou, která by

mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí, a která by tak odůvodňovala jeho zrušení podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. V této souvislosti soud ovšem přihlédl k tomu, že žalovaný sice nesprávně poučil žalobkyni o nemožnosti prodloužení lhůty, zároveň jí ale sdělil, že pokud žalobkyně ve stanovené patnáctidenní lhůtě uvede, že další důkazní prostředky je schopna doložit teprve následně do určitého data, bude na takové podání po lhůtě pohlížet jako na doplnění odvolání a zohlední jej při vydání rozhodnutí. Zároveň doplnil, že v případě potřeby delšího časového úseku pro reakci doporučuje „vstoupit v neformální komunikaci“ s vyřizujícím pracovníkem. Přestože se tedy žalovaný dopustil výše uvedeného pochybení, negativní důsledky pro žalobkyni částečně zmírnil nabídkou možnosti tohoto neformálního postupu. Byť tedy žalovaný neposkytl žalobkyni plný procesní standard, nedopustil se podle soudu natolik závažné vady, která by sama o sobě způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí a odůvodňovala zrušení napadeného rozhodnutí bez dalšího. Soud přihlédl také k tomu, že v případě odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodu na DPH spočívá důkazní břemeno na žalovaném. Zrušení rozhodnutí žalovaného pouze na základě uvedeného procesního pochybení by pouze oddálilo okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení. Soud proto důvody pro zrušení rozhodnutí č. j. 15238/19/5300-22444-706385 podle § 76 odst. 1 písm. c) neshledal.

II. Zdaňovací období červenec až říjen 2013

225. Také v případě zdaňovacích období červenec až říjen 2013 je hlavní spornou otázkou posouzení, zda byly naplněny podmínky pro odepření odpočtu na DPH z důvodu účasti na podvodu. Názor, že tomu tak bylo, zastávali jak správce daně, tak žalovaný. Na rozdíl od zdaňovacích období květen a červen 2013 ovšem netvrdili aktivní účast žalobkyně na podvodu na DPH, ale že s ohledem na objektivní okolnosti mohla a měla o zapojení do podvodu vědět, přičemž nepřijala účinná opatření k zamezení možné účasti na podvodu. Splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet (tedy zejména, že dodávky uskutečnili dodavatelé deklarovaní na daňových dokladech) nebylo finančními orgány zpochybněno.

226. Ve vztahu k obecným východiskům soud odkazuje výše na body 176 a násl. a na tomto místě pouze shrne, že pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

II.1 Dodávky od Commodity v červenci 2013 a od Escodido v září a říjnu 2013

227. S ohledem na uvedený algoritmus přezkumu se soud nejprve zabýval námitkou, podle které v případě dodávek od dodavatele Commodity v červenci 2013 a dodávek od dodavatele Escodido v září a říjnu 2013 nebyl vůbec dán základní předpoklad existence chybějící daně, která je nezbytnou podmínkou pro shledání podvodu na DPH.

228. Soud nejprve vážil přípustnost této námítky, neboť ji žalobkyně vznesla poprvé až v replice, tedy po lhůtě stanovené pro možné rozšíření žalobních bodů v § 71 odst. 2 s. ř. s. Pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí

námítky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřipustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005-43, č. 685/2005 Sb. NSS).

229. V žalobě žalobkyně namítla, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na DPH. Dále uvedla, že odepření nároku na odpočet je možné pouze za kumulativního splnění tří podmínek, z nichž první je povinnost správce daně prokázat existenci podvodu na DPH, tedy existenci chybějící daně neodvedené v důsledku podvodného jednání. Vyjádřila přesvědčení, že žalovaný ani jednu ze tří podmínek neprokázal. Dále namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť podle ní žalovaný ve všech třech krocích nerozlišoval mezi jednotlivými řetězci dodávek. Byť se v dalších argumentech zaměřila především na zpochybnění žalovaným tvrzených podezřelých okolností, z nichž žalovaný podvod dovodil, soud shledal, že výše uvedenou námitku chybějící daně v případě dodavatele Commodity v červenci 2013 a dodavatele Escodido v září a říjnu 2013 je možné považovat za přípustné upřesnění a rozvinutí žaloby. Přihlédl přitom také ke skutečnosti, že neprokázání a neodůvodnění chybějící daně judikatura NSS považuje za vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, nebo ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48). Jakkoliv nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí není vadou, ke které by byl krajský soud povinen přihlédnout vždy z úřední povinnosti, zruší rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení, i pokud nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Tak by tomu bylo i v posuzované věci, neboť prokázání chybějící daně je esenciální součástí prokázání existence daňového podvodu, k němuž se vztahovala jedna z centrálních námitek žaloby.
230. Soud se proto námitkou neprokázání chybějící daně zabýval věcně a shledal, že je důvodná. Naopak soud nemohl nijak hodnotit zmínku učiněnou až při jednání před soudem jednatelem žalobkyně o nepřijatelné finanční motivaci pracovníků správce daně za doměření daně. Byť si je soud vědom problematičnosti takové praxe (viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2019, č. j. 1 Afs 363/2018-113), takový argument byl uplatněn zjevně opožděně a soud se jím zabývat v tomto řízení nesmí.
231. Finanční orgány mají povinnost vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu. Chybějící daň je třeba chápat jako narušení daňové neutrality. Byť vynalézavost organizátorů podvodů je značná, nemůže zprostit správce daně jeho povinnosti unést důkazní břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně (viz rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, body 23, 24 a 33). V citované věci soud odkázal také na svůj předchozí rozsudek č. j. 1 Afs 427/2017-48, ve kterém finančním orgánům vytkl, že z napadeného rozhodnutí nebylo vůbec možné zjistit, zda došlo k neodvedení daně, a upozornil, že za dostatečné nelze považovat konstatování, že společnosti, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní, přičemž ani popisované „nestandardnosti“ obchodní spolupráce mezi uvedenými společnostmi nemohou nahradit odůvodnění existence chybějící daně.

232. Obdobné pochybení (z rozhodnutí nebylo možné vyčíst, zda došlo k daňovému úniku) NSS shledal ve věci řešené v rozsudku č. j. 9 Afs 163/2015-44, v němž uvedl, že za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u dodavatele Terra Trade nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně měl „v rozhodnutí najisto postavit, zda Terra Trade daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba. Existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu“ (bod 46). Toto pochybení bylo jedním z důvodů, pro které NSS shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným.
233. Obdobně v rozsudku ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37, NSS zdůraznil, že „o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce nekontaktní, takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena.“
234. S těmito závěry se ztotožnil také zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016-48, v němž konstatoval, že „[v]ýchozí premisa, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel a podle níž je znakem podvodu na DPH také to, že jeden ze zapojených subjektů ‚zmizí‘ ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout – v tomto případě potom není rozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně či ba dokonce daň přiznal a uhradil, avšak výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti tohoto daňového subjektu daňovými orgány ověřit‘ [...], je proto chybná. S ohledem na to, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl uplatňován podvodně (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL), nemůže soud aprobovat názor, podle něhož, nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správci daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět“ (bod 27).
235. Na těchto východiscích soud setrvává i v nyní posuzované věci. Žalobkyně důvodně namítla, že v případě dodávek od dodavatele Commodity v červenci 2013 a dodávek od dodavatele Escodido v září a říjnu 2013 žalovaný zcela rezignoval na prokázání, zda existovala chybějící daň, a zda tedy skutečně došlo k narušení daňové neutrality.
236. V napadeném rozhodnutí žalovaný k této otázce uvedl, že společnost Escodido podala daňová přiznání za zdaňovací období srpen, září a říjen 2013. Ve vztahu k srpnu 2013 byl proveden postup k odstranění pochybností, v rámci něhož bylo zjištěno, že společnost Escodido zahrnula do účetnictví doklady od nekontaktních plátců, kteří nepodávají daňová přiznání. Daň vyměřená na základě tohoto postupu za srpen 2013 ve výši 8 335 038 Kč nebyla z podstatné části uhrazena. V rámci ústního jednání jednatelka Escodido Mgr. B.

(zapsaná od 26. 3. 2014) sdělila, že o plněních v srpnu až říjnu 2013 nic neví a nemá k nim žádné doklady. Žalovaný na základě těchto zjištění uzavřel, že skutečnosti vztahující se k daňové povinnosti společnosti Escodido vykázané v daňových přiznáních za září a říjen 2013 se nepodařilo ověřit.

237. V případě dodavatele Commodity žalovaný uvedl, že tato společnost rovněž podala daňová přiznání za zdaňovací období červenec a září 2013, přičemž za září byl proveden postup k odstranění pochybností. V rámci tohoto postupu správce daně zjistil, že společnost nemá žádný statutární orgán, na adrese sídla nebyla při místním šetření dne 22. 9. 2017 dohledána, písemnosti jí jsou doručovány uplynutím lhůty a na výzvy nereaguje. Vyměřenou daň za září 2013 ve výši 9 096 444 Kč z podstatné části neuhradila. Na základě těchto zjištění žalovaný uzavřel, že splnění daňové povinnosti společnosti Commodity za červenec 2013 nebylo možné nijak prověřit.
238. Dále žalovaný dodal, že v rámci řetězce b) (tj. dodávky v září roku 2013 prostřednictvím společnosti Commodity) neplnily své daňové povinnosti ani další společnosti zapojené do tohoto řetězce. Společnost Blesterson nepodala za září 2013 daňové přiznání a nezaplatila daň vyměřenou jí podle pomůcek. Společnost Averant sice za toto období daňové přiznání podala, ale daň vyměřenou na základě postupu k odstranění pochybností nezaplatila. Obdobně společnost Verami sice podala daňové přiznání, ale nezaplatila za září 2013 daň vyměřenou na základě daňové kontroly.
239. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy plyne, že ve vztahu k dodávkám od Commodity v červenci 2013 a od Escodido v září a říjnu 2013 žalovaný řádně nezjistil a neprokázal existenci chybějící daně, a tedy ani skutečné (nikoliv pouze hypotetické) narušení daňové neutrality daně, které je nezbytnou podmínkou pro závěr, že došlo k podvodu na DPH. Obě společnosti podaly daňová přiznání za příslušná zdaňovací období, finanční orgány však rezignovaly na prověření tvrzení v nich uvedených s poukazem na nesoučinnost či nekontaktnost daných společností. Tyto okolnosti však v souladu s výše citovanou judikaturou nemohly žalovaného zprostit povinnosti postavit v rozhodnutí najisto, zda Commodity a Escodido splnily své daňové povinnosti, nebo nikoli. Ostatně v případě dodávek od Escodido v srpnu 2013 a dodávek Commodity v září 2013 finanční orgány provedly postupy k odstranění pochybností a byly schopny vyměřit daň.
240. Uvedeným pochybením žalovaný zatížil část svého rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť z rozhodnutí nelze zjistit, zda ve vztahu k dodávkám od Commodity v červenci 2013 a od Escodido v září a říjnu 2013 byla splněna základní podmínka pro to, aby mohla být žalobkyně odpovědnou za účast na daňovém podvodu, resp. žalovaný nezjistil dostatečně skutkový stav věci tak, aby bylo možné posoudit, zda došlo k porušení neutrality daně. Soudu proto nezbylo než podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušit rozhodnutí žalovaného č. j. 15244/19/5300-22444-706385 v částech výroku, jímž byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím červenec, září a říjen 2013.
241. V dalším řízení proto bude na žalovaném, aby zjistil, prokázal a řádně odůvodnil, zda ve vztahu k dodávkám od Commodity v červenci 2013 a od Escodido v září a říjnu 2013 došlo k narušení neutrality v rámci daného řetězce (ať již přímo u těchto dodavatelů nebo na jiném článku řetězce). Teprve pokud dojde ke kladnému závěru, posoudí zbývající podmínky pro možnost odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu, a to

ve vztahu k tomu bodu řetězce, kde k podvodu mělo dojít. Přihlédne přitom k závěrům, které soud vyslovil v tomto rozsudku ve vztahu ke zbývajícím řetězcům dodávek, a posoudí, nakolik jsou tyto závěry s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti aplikovatelné i pro dodávky od Commodity v červenci 2013 a od Escodido v září a říjnu 2013.

242. Námitka žalobkyně, podle které je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné z důvodu nedostatečného rozlišení okolností souvisejících s jednotlivými řetězci ve všech třech krocích, je tedy částečně důvodná. Výše popsaná vada nepřezkoumatelnosti se však dotýká pouze části napadeného rozhodnutí a nebrání jeho přezkoumání ve zbývajících částech vztahující se k platebnímu výměru za srpen 2013, a tedy dodávkám od společnosti Escodido v tomto zdaňovacím období, a k části platebního výměru za září 2013, která se týká dodávek od společnosti Commodity v tomto zdaňovacím období. Ve vztahu k těmto řetězcům rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, je srozumitelné a dostatečné na to, aby je soud mohl věcně přezkoumat. Ostatně v replice žalobkyně námitku nepřezkoumatelnosti upřesnila tak, že zásadní okolnosti, jimiž žalovaný argumentuje (cena nafty, způsob úhrady záloh, výše plateb zaslaná na účet přímého dodavatele), neplatí pro řetězec z července 2013, který zahrnuje společnosti Slovnaft, Cortina a Commodity, což měl žalovaný ve svém paušálním odůvodnění opomenout. Jak již soud uvedl výše, odůvodnění ve vztahu k tomuto řetězci shledal skutečně nepřezkoumatelným, a to již v rámci prvního kroku, neboť z rozhodnutí nelze zjistit, zda došlo k narušení neutrality daně, což samo o sobě bylo dostatečným důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí v příslušné části. V dalším řízení, pokud žalovaný dospěje opět k závěru, že první krok algoritmu je splněn, zaměří se i na to, zda žalobkyní namítané odlišnosti řetězce z července 2013 odůvodňují odlišné posouzení i dalších podmínek pro odeprání nároku na odpočet.

II.2 Dodávky od Escodido v srpnu 2013 a od Commodity v září 2013

243. V rámci dalšího přezkumu se proto soud bude věnovat pouze dodávkám uskutečněným v srpnu 2013 v rámci řetězce Slovnaft → Cortina → Escodido → žalobkyně [tedy pouze části dodávek označených žalovaným jako řetěz c), viz výše bod 147 nebo bod 39 napadeného rozhodnutí; jedná se o přijaté faktury č. 2013001 ze dne 19. 8. 2013 a č. 2013002 ze dne 30. 8. 2013, ve vztahu k nimž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet] a dodávkám uskutečněným v září 2013 v rámci řetězce Slovnaft → Cortina → Hydro-well → Blesterson → Averant → Verami → Commodity → žalobkyně [řetězec označený žalovaným jako řetězec b); jedná se o přijaté faktury č. 201307004 ze dne 12. 9. 2013 a č. 137100008 ze dne 25. 9. 2013, ve vztahu k nimž žalobkyně také uplatnila nárok na odpočet].

244. I ve vztahu k těmto dodávkám soud shledal žalobu důvodnou.

II.2.a Existence podvodu

245. Úvodem soud podotýká, že posouzení otázky, zda v rámci řetězce došlo k daňovému podvodu či nikoliv, je nezávislé na vědomosti daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet. Žalobkyně proto v rámci své argumentace k některým okolnostem, z nichž žalovaný dovodil existenci podvodu (např. že o společnostech Averant a Verami jí nebylo nic známo), nedůvodně namítá, že o nich nemohla vědět. Vědomost daňového subjektu je rozhodná až v dalším kroku při posouzení, zda daňový subjekt na základě objektivních okolností věděl či mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu.

246. Ze skutkových zjištění učiněných finančními orgány soud považuje za významné především následující okolnosti:
247. V rámci řetězce srpnových dodávek od společnosti Escodido jsou to zejména okolnosti vzniku a fungování této společnosti. Escodido vznikla teprve dne 28. 3. 2013, jako plátce DPH se registrovala dne 18. 6. 2013 a jako distributor pohonných hmot se registrovala dne 28. 6. 2013, první dodávky žalobkyni přitom uskutečnila již krátce poté, v srpnu 2013. Její registrace distributora pohonných hmot byla zrušena z moci úřední ke dni 2. 11. 2013, tedy bezprostředně po uplynutí přechodné měsíční lhůty pro splnění podmínek pro distribuci pohonných hmot, které byly nově zavedeny od 1. 10. 2013. Od 3. 1. 2017 se Escodido stala nespolehlivým plátcem, od 31. 7. 2018 nespolehlivou osobou a od 14. 8. 2018 byla zrušena s likvidací. O nestandardních poměrech ve společnosti Escodido svědčí také výpověď jednatelky Escodido J. F. dne 3. 7. 2013 v rámci místního šetření Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, v níž uvedla, že předpokládá zahájení činnosti společnosti Escodido na konci července 2013 s tím, že předmětem činnosti bude obchod s pohonnými hmotami, připustila však, že s obchodem s pohonnými hmotami nemá žádné zkušenosti. Absenci zkušeností s obchodováním s pohonnými hmotami v roce 2013 potvrdila také při výslechu před správcem daně dne 19. 6. 2017. Svou činnost v rámci společnosti popsala jako „udržování obchodních kontaktů“. Při tomto výslechu také potvrdila, že jediným odběratelem pohonných hmot v roce 2013 byla žalobkyně.
248. V rámci řetězce dodávek v září od společnosti Commodity byla situace podobná. Byť byla společnost Commodity založena již v roce 2008, podle údajů z obchodního rejstříku přinejmenším ještě v roce 2011 měla jiný předmět činnosti a do ledna 2013 měla jiného vlastníka a jiného jednatele než v době uskutečňování sporných dodávek. Jako plátce DPH se registrovala dne 1. 5. 2013 a jako distributor pohonných hmot dne 24. 6. 2013, přesto první dodávku pro žalobkyni uskutečnila již v červenci 2013 a nedlouho poté i dvě dodávky v září, jež jsou předmětem současného přezkumu. Obdobně jako v případě Escodido byla registrace distributora pohonných hmot zrušena z moci úřední ke dni 2. 11. 2013.
249. V rámci posledně uvedeného řetězce pak působilo ještě několik dalších článků (viz výše body 147 a 243), z toho přinejmenším u tuzemských článků Blesterson a Averant byla situace podobná právě popsaným okolnostem. Blesterson vznikla teprve dne 24. 4. 2013, jako plátce DPH byla registrována dne 2. 7. 2013 a jako distributor pohonných hmot dne 4. 7. 2013, přičemž tato registrace byla zrušena z moci úřední ke dni 4. 11. 2013. Od jejího vzniku dne 24. 4. 2013 do 2. 8. 2013 se na postu jednatele vystřídaly tři osoby (žalovaný nesprávně uvedl, že ke změně došlo čtyřikrát, další změnou byla ale pouze změna adresy jednatele, nikoliv jednatele samotného, tato dílčí nepřesnost je však bez vlivu na posouzení věci), totéž platí o opakované změně vlastníka. Dne 16. 9. 2016 pak byla Blesterson zrušena s likvidací. Sídlo měla na tzv. virtuální adrese, kde bylo registrováno dalších více než 500 subjektů. Také společnost Averant vznikla teprve dne 25. 6. 2013, jako plátce DPH se registrovala dne 13. 8. 2013 a jako distributor pohonných hmot dne 18. 7. 2013, přičemž tato registrace byla rovněž zrušena z moci úřední ke dni 4. 11. 2013. Od 2. 6. 2015 se Averant stala nespolehlivým plátcem, dne 8. 7. 2015 byla zrušena s likvidací a dne 8. 12. 2015 vymazána z obchodního rejstříku. Také Averant měla adresu registrovanou na tzv. virtuální adrese.
250. Soud nepřisvědčuje žalobkyni, že okamžik registrace k distribuci pohonných hmot nemůže být považován za nestandardní okolnost. Právě naopak, závěr žalovaného o existenci

podvodu na DPH je plně podporován zjištěním, že se přímí dodavatelé žalobkyně (a v případě dodávek od společnosti Commodity také některé další články řetězce) zaregistrovali až bezprostředně před tím, než nabídli žalobkyni spolupráci a učinili pro ni několik dodávek v průběhu července až října, přičemž počátkem listopadu jim byla tato registrace zrušena z moci úřední (tedy uvedené subjekty nesplňovaly přinejmenším některé z nových požadavků spočívajících v odborné způsobilosti, složení kauce, bezdlužnosti atd.).

251. Popsané okolnosti vzniku, fungování a registrace přímých dodavatelů i některých subdodavatelů ve spojení s neuhrazením daně těmito společnostmi (viz výše body 236 až 238) nasvědčují tomu, že dané společnosti mohly být účelově založeny (resp. v případě Commodity účelově využity) s cílem získat daňovou výhodu, nikoliv skutečně podnikat na trhu s pohonnými hmotami.
252. Se žalobkyní lze částečně souhlasit v tom, že na trhu s pohonnými hmotami není výjimečné obchodování prostřednictvím distributorů pohonných hmot, kteří sami pohonné hmoty neskladují, ale v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně je dopravují přímo do daňového skladu konečného příjemce. Nelze ovšem zároveň přehlédnout, že tento model obchodování bývá často zneužíván k podvodům na DPH, kdy jsou do těchto distribučních řetězců dosazeny společnosti, jejichž cílem je získat daňovou výhodu tím, že DPH, která jim byla v rámci kupní ceny uhrazena, neodvedou státu a poté tzv. zmizí ze scény, nepodávají daňová přiznání nebo je sice formálně podají, ale neuhradí daň, stanou se pro správce daně nekontaktní atd. Okolnosti posuzované věci nasvědčují tomu, že se jednalo právě o tento případ. Krom toho, množství společností zapojených do řetězce b) bez zjevného ekonomického smyslu se běžnému způsobu obchodování zcela vymyká a vzbuzuje důvodné podezření na vytvoření účelového řetězce společností obchodujících s předmětným zbožím s cílem získat neoprávněně částku odpovídající DPH na výstupu. V tomto kontextu je pak namístě argument žalovaného, že mnohačetné přeprořádání téže dodávky v krátkých časových intervalech vzbuzuje podezření o účelovém a pouze formálním zapojení některých článků do řetězce.
253. Argument žalobkyně, že absence skladů a provozoven je s ohledem na předmět činnosti dodavatelů nerozhodná, by bylo možné akceptovat, byly-li by poměry v daných společnostech standardní. Výše popsané okolnosti však nasvědčují tomu, že se nejednalo o subjekty založené za účelem standardního podnikání s pohonnými hmotami, proto žalovaným zmíněné nedostatečné materiální a personální zabezpečení dokresluje obrázek o vnitřním fungování daných společností.
254. Ve shodě se žalovaným soud konstatuje, že závěr o existenci podvodu na DPH podporuje také skutečnost, že cena, za kterou společnosti Escodido a Commodity prodaly 3 ze 4 sporných dodávek nafty žalobkyni, byla nižší než cena, za kterou předmětné dodávky na počátku řetězce prodal výrobce nafty Slovnaft:
- Podle faktury č. 113051394 ze dne 12. 8. 2013 společnost Slovnaft prodala britské společnosti Cortina 1 239 335 litrů nafty za cenu 757 146,94 EUR (tj. 0,6109 EUR/l; 15,81 Kč/l). Podle faktury č. 2013001 ze dne 19. 8. 2013 tutéž dodávku společnost Escodido prodala žalobkyni za cenu 19 271 659 Kč/745 374,56 EUR (tj. 15,55 Kč/l; 0,6014 EUR/l) + DPH 4 047 048,3 Kč (156 528,65 EUR).
 - Podle faktury č. 113058220 ze dne 9. 9. 2013 společnost Slovnaft prodala společnosti Cortina 1 224 470 litrů nafty za cenu 788 019,90 EUR (tj. 0,6436 EUR/l; 16,62 Kč/l).

Podle faktury č. 201307004 ze dne 12. 9. 2013 tutéž dodávku, poté co byla přeprodána mezi dalšími články řetězce (Hydro-well, Blesterson, Averant, Verami), prodala společnost Commodity žalobkyni za cenu 20 203 755 Kč (tj. 16,50 Kč/l) + DPH 4 242 788,55 Kč.

- Podle faktury č. 113061863 ze dne 23. 9. 2013 společnost Sloznaft prodala společnosti Cortina 1 231 004 litrů nafty za cenu 783 780,26 EUR (tj. 0,6367 EUR/l; 16,50 Kč/l). Podle faktury č. 137100008 ze dne 25. 9. 2013 tutéž dodávku, poté co byla přeprodána mezi dalšími články řetězce (Hydro-well, Blesterson, Averant, Verami), prodala společnost Commodity žalobkyni za cenu 20 046 900,14 Kč (tj. 16,285 Kč/l) + DPH 4 209 849,03 Kč.

255. Neobvykle nízká cena (není-li rozumně vysvětlitelná, např. jako důsledek množstevní slevy) je jedním z typických znaků podvodu na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59). Subjekt, kterému je známo, že bude mít z neodvedení daně na výstupu prospěch, si totiž může dovolit prodat zboží dalšímu subjektu za cenu nižší, než zaplatil svému dodavateli. S ohledem na výše popsané okolnosti vzniku a fungování společností Escodido a Commodity (a některých dalších subdodavatelů) soud nepřisvědčuje argumentu žalobkyně, že nižší cena byla důsledkem snahy těchto nových subjektů o prosazení se na trhu, žalobkyniny silnější pozice či kurzových rozdílů. Ztráta generovaná v rámci řetězce společnostmi Escodido a Commodity vznikala systematicky (nevznikala náhodně), nebyla malá a neobjevovala se jen u prvních dodávek, přičemž výsledky dokazování prakticky vylučují, že by se jednalo o kapitálově silné společnosti, jež by měly dostatečné zdroje na to, aby získávaly tržní podíl dlouhodobější agresivní cenovou politikou. S ohledem na to, že žalobkyně byla v dané době jediným odběratelem společnosti Escodido (viz výsledek jednání této společnosti J. F. ze dne 19. 6. 2017) a pravděpodobně také jediným odběratelem společnosti Commodity (na otázku, zda může vyjmenovat své odběratele, jednatele společnost Commodity M. P. ve výpovědi ze dne 12. 8. 2013 pouze zmínil, že s odběrateli nemá dosud podepsané smlouvy a kromě žalobkyně má „rozjednanou“ spolupráci se společnostmi Lukoil a Čepro), nelze úspěšně uplatnit ani argument množstevních slev.

256. Ze zjištění žalovaného dále plyne, že uskutečněním výše zmíněných dvou dodávek v září 2013 [řetězec b)] společnost Blesterson realizovala ztrátu 230 482,46 EUR (tj. 5 965 924,80 Kč), což zásadně přispívá k pochybnostem o ekonomickém smyslu zapojení této společnosti do řetězce (jiné vysvětlení než profit z daňového podvodu se nenabízí). Byť žalovaný nepostavil na jisto, zda v rámci řetězců dodávek od Escodido v září a říjnu došlo ke zkrácení daně (viz výše body 239 a 240), nic to nemění na tom, že obdobně bylo prokázáno, že celkovým prodejem nafty za zdaňovací období srpen až září [řetězec c)] vznikla ztráta i této společnosti, a to ve výši 9 734 630,74 Kč.

257. O pouze formálním a účelovém zapojení dodavatelů Escodido a Commodity do řetězce svědčí také způsob hrazení záloh, které tvořily podstatnou část konečné ceny. Přestože podle čl. 3.7 rámcové smlouvy se společností Commodity a čl. 5.8 rámcové smlouvy se společností Escodido měla být záloha hrazena na účet prodávajících, tedy Commodity, resp. Escodido, tyto společnosti fakticky úhrady záloh na svůj účet nepožadovaly, ale platby byly hrazeny žalobkyní přímo na účet výrobce Sloznaft. Tuto skutečnost žalobkyně nepopírá, srov. tabulku prezentovanou v žalobě (viz výše bod 53), podle které byla celá dodávka hrazena přímému dodavateli pouze v případě červencové dodávky od

společnosti Commodity, která ovšem nespadá do rámce nynějšího přezkumu (viz výše body 240 až 243).

258. Jako neprůkaznou indicii hodnotí soud naopak argument žalovaného, podle kterého o existenci podvodu měla svědčit skutečnost, že obchodů se za společnosti Escodido a Commodity účastnili V. Z. a Ing. H., který byl navíc i tichým společníkem Escodido. „Podezřelost“ těchto osob žalovaný dovozoval z toho, že dříve působily u společnosti Energotrade, jež se dostala do úpadku. V. Z. a Ing. H. byli ovšem pouze zaměstnanci, nikoliv statutárními orgány společnosti Energotrade (byť se v případě Ing. H. jednalo o vysoce postaveného zaměstnance – poradce předsedy představenstva). Žalovaný nijak neprokázal jejich odpovědnost za finanční problémy Energotrade nebo spojitost s důvody, pro které byly účty Energotrade postiženy zajišťovacím příkazem, zejména pak neprokázal, že by takovým důvodem byl daňový podvod. Nedoložil ani, že by se tyto osoby dopustily protiprávní činnosti, natožpak klíčovou skutečnost, že by si toho žalobkyně byla (měla být) vědoma v době uzavření obchodů. Z insolvenčního návrhu Energotrade ze dne 26. 6. 2013 založeného ve spisu plyne, že výše jejích závazků více jak 30 dnů po splatnosti dosahovala celkem 2,6 mld. Kč, její nedobrá finanční situace tedy z převážné části musela souviset s jinými obchody a jinými odběrateli než se žalobkyní.
259. S ohledem na vše výše uvedené má soud za to, že žalovaný dostatečně prokázal na sebe navazující sled skutečností, které ve svém souhrnu a ve spojení s existencí neuhrazené daně (viz výše body 236 až 238) vytvářejí komplexní obraz o daňovém podvodu, k němuž došlo v rámci řetězce dodávek zakončeného dodávkami od společnosti Escodido v srpnu 2013 a v rámci řetězce dodávek zakončeného dodávkami od společnosti Commodity v září 2013.

II.2.b Vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH

260. Následně se proto soud věnoval posouzení, zda žalovaný dostatečně prokázal, že s ohledem na objektivní okolnosti žalobkyně věděla nebo přinejmenším mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od společnosti Escodido v srpnu 2013 a od společnosti Commodity v září 2013 zapojí do podvodu na DPH.
261. Soud již výše uvedl, že obchod se zbožím, u něž je obecně znám častější výskyt daňových úniků, stejně jako pořizování zboží přes mezičlánky za výhodné ceny představují okolnosti, jež odůvodňují provedení některých dodatečných ověření ze strany daňového subjektu. Tato dílčí ověření v podobě kontroly registrace k dani, oprávnění k obchodu s pohonnými hmotami a v souvislosti s tím i zápisů v obchodním rejstříku přitom žalobkyni nemohlo nijak uklidnit, naopak touto cestou musela zjistit další znepokojující skutečnosti posilující riziko hrozící účasti na podvodu na DPH, což nutně vyvolávalo potřebu ještě podrobnějšího prověřování. Větší obezřetnost měla u žalobkyně vyvolat skutečnost, že se jednalo o nově registrované distributory pohonných hmot, nově registrované plátce DPH (v případě Commodity šlo o opakovanou registraci k DPH po několikaleté přestávce) a v případě Escodido i o nově vzniklou společnost. V takovém případě nebyla známa historie daných subjektů, která by mohla vypovídat o tom, že se jedná o společnosti zavedené, solidní a bezproblémové. Žalobkyně ostatně připouští, že data registrace i data vzniku společností jí byla známa, neboť si ověřovala tyto údaje z veřejně dostupných zdrojů.
262. Další, prohloubené prověřování muselo žalobkyni vystavit zjištění, že se společnosti Escodido a Commodity nijak veřejně neprezentovaly s nabídkou své podnikatelské činnosti a neprezentovaly ani kontaktní osoby, na které by se potenciální obchodní

partneři mohli obrátit, což mělo dále žalobkyni varovat a vzbuzovat u ní vyšší míru obezřetnosti spojenou s dalšími kroky směřujícími k prověření bezpečnosti nových obchodních partnerů. Stále se ale ještě nejedná o stav vedoucí k důvodnému předpokladu hrozící účasti na obchodech spojených s podvodem na DPH, jelikož opačný závěr by v podstatě znemožňoval vstup nových subjektů na trh v odvětvích, jež pro limitovaný počet odběratelů, resp. dodavatelů, nevyžadují širokou marketingovou podporu prodeje, ale spíše individuální přístup a osobní jednání, a nevyžadují početný personál, takže jako kontaktní osoby fungují osoby zapsané v obchodním rejstříku. Nepřímé blokování vstupu nových subjektů na trh v důsledku postupu daňových orgánů státu, zejména je-li tento trh do značné míry ovládnut státním podnikem s dominantním postavením, by nepochybně kolidovalo se zásadami práva hospodářské soutěže, jež jsou integrální součástí primárního práva EU, a nelze je tak podkopávat ani aplikací směrnice o DPH, neboť i její výklad musí respektovat ve vztahu k ní nadřazenou právní regulaci hospodářské soutěže. Kombinace všech těchto faktorů na rizikovém trhu ovšem žádá ještě další navýšení obezřetnosti daňového subjektu a také (ve vlastním zájmu) potřebu řádně evidovat svá preventivní šetření a jejich výsledky, které by již dále neměly významně posilovat tyto nepřímé indicie o hrozícím zapojení do rizikových transakcí.

263. Žalobkyně však prokazatelně zkoumala i další dostupné skutečnosti o těchto společnostech. Ani žalovaný nesporně, že jednatel žalobkyně osobně komunikoval s jednatelem těchto dodavatelů a uzavřel s nimi písemné rámcové smlouvy. Žalobkyně prokazuje, že si též ověřovala, zda dodavateli používané bankovní účty jsou ohlášeny u správce daně (dokonce doložila upozornění ze dne 9. 8. 2013, jímž společnost Commodity na neoznámení používaného bankovního účtu upozornila), nadto se pokoušela informace o daňové spolehlivosti dodavatelů zjistit i osobním jednáním u svého správce daně (že takové informace touto cestou zjistit nemohla, a to ani u správců daně místně příslušných těmto dodavatelům, je důsledkem nastavení právní úpravy, jež nelze klást žalobkyni k tíži; to ostatně platí i pro žalovaným zmiňovanou administrativní náročnost aplikace institutu nespolehlivého plátce, která je též v rukou daňových orgánů, a nelze kvůli ní navyšovat požadavky uplatňované vůči daňovým subjektům). V případě společnosti Commodity též navštívila kancelář této společnosti. Žalobkyně poukazuje též na to, že její dodavatelé užívali vlastní hlavičkový papír, což také poskytovalo jistou míru elementární důvěryhodnosti. Žalobkyně tedy činila i další, v dané situaci podle soudu více než přiměřené kroky, jež stávající, stále ještě podkritickou míru podezření již dále neposílily, resp. žalovaný ani neprokázal, že by při jejich řádném provedení podezření posílit musely. Žalovaný je spíše jako neefektivní a nepodstatná opatření prakticky automaticky odmítá, čímž ale pro žalobkyni nastavil zcela nezákonně stav ekvivalentní jakési odpovědnosti za výsledek. Takový přístup ale odporuje již výše shrnutým závěrům judikatury Soudního dvora, ale i tomu, co za ustálenou správní praxi označuje samo Generální finanční ředitelství jako nadřízený orgán žalovaného v druhém odstavci žalobcem trefně již v daňovém řízení předkládané tiskové zprávy ze dne 15. 5. 2017 reagující na zjištění, že nakoupilo mobilní telefony od dodavatele, který se měl v dané souvislosti dopustit podvodu na DPH, tím, že si dodavatele prověřilo v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců.

264. V kontextu novosti daných subjektů na trhu musela žalobkyně především vyhodnotit nabídku dodávek, kterou jí tyto subjekty učinily. Žalovaný poukazuje na to, že sama žalobkyně opakovaně zdůraznila, že jednání s klíčovými dodavateli pohonných hmot trvá řadu měsíců, a proto ona sama nemohla dostatečně rychle po vzniku problémů u

dodavatele Energotrade zajistit dodávky přímo od výrobců BP nebo Slovnaft. Soud souhlasí s tím, že by žalobkyni bylo možné klást k tíži, že nevyhodnotila jako podezřelé, že se jí k dodávkám nafty původem z rafinerie Slovnaft smluvně zavazují dodavatelé, kteří jsou registrovanými distributory přibližně teprve měsíc. Žalobkyně však namítá, že žalovaný pomíjí, že tito noví dodavatelé mohli s velkododavatelem či výrobcem uzavření smluv rozjednat již před svou registrací, což žádná ze zjištění žalovaného nevyvrací. V tomto směru tíží důkazní břemeno žalovaného, přičemž je nutno vycházet jen z okolností, jež žalobkyně prokazatelně věděla či musela vědět v době, kdy uzavírala příslušné rámcové smlouvy, resp. jež se dozvěděla či měla dozvědět v době předcházející některým ze sporných dílčích plnění. Žalobkyně podle soudu mohla při stavu tehdy jí dostupných informací oprávněně usoudit, že dodavatelé, jež jí byli představeni prostřednictvím Ing. H., k němuž v té době měla (a mohla mít) důvěru a o němž věděla, že se v oblasti velkoobchodu s pohonnými hmotami pohybuje dlouhodobě, do jednání s výrobcem či na ně navázanými subjekty vstoupila již v době přípravy zahájení obchodování, takže mohli nákupní smlouvy uzavřít již krátce po své registraci jako distributoři pohonných hmot. Na rozdíl od žalobkyně, která musela náhradu za dodávky od Energotrade řešit ze dne na den, neboť zajištění bankovních účtů bylo zjevně překvapivé i pro jejího dlouhodobého dodavatele, který o tom žalobkyni sice patrně záhy informoval, ale (zcela přirozeně z obavy o ztrátu odbytu) ji zároveň ubezpečoval o tom, že to záhy vyřeší, vstup nových subjektů na trh (Escodido, Commodity) je obvykle záležitostí plánovanou a připravovanou s předstihem, tudíž nelze považovat úvahu namítanou žalobkyní za nelogickou či *a priori* nedůvěryhodnou. Tento argument žalovaného tudíž neměl vliv na míru rizika potenciální účasti žalobkyně na podvodu DPH.

265. Soud nadto nemůže souhlasit se žalovaným ani v tom, že žalobkyni musely varovat nízké ceny, za něž jí společnosti Escodido a Commodity dodaly předmětné dodávky (k otázce neobvykle nízkých cen srov. též rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Žalobkyni nelze klást k tíži, že neznala přesnou cenu, za kterou byla nafta prodána výrobcem Slovnaft či BP na počátku řetězce (její znalost jí žalovaný neprokázal). Žalovaný porovnáním s ceníky společnosti Čepro zjistil, že cena za dodávky od Escodido i Commodity byly nižší než ceny vycházející z těchto ceníků. Žalovaný též porovnával ceny těchto dodavatelů s cenami BP. Žalovanému je však třeba vytknout, že při porovnání s cenami BP nerespektuje, že tržní cena obchodované komodity kolísá, a to s ohledem na velikost žalovaným zdůrazňovaných rozdílů v řádu do dvou desítek haléřů podstatně (v rozsahu 2,50 Kč/l, jak ukazuje graf 11 na str. 58 znaleckého posudku, tedy o více než 100 % hodnocených rozdílů). Nelze tedy porovnávat fakturované ceny jednotlivých dodávek realizovaných v odstupu několika týdnů až měsíců, jelikož takové srovnání, pokud ve srovnávaných obdobích nebyla shodná tržní situace, poskytuje jen zcela náhodná a nic nevypovídající data, z nichž nelze nic dovozovat. Smysl má spíše porovnání odchylek od tržních dat, jelikož ty by v průměru měly popisovat úroveň cen dodavatele již očištěnou od vlivů volatility cenového vývoje. Právě na tom je ostatně zcela racionálně založen žalobkyní předložený znalecký posudek.
266. Stejně tak je žalovanému nutné vytknout i to, že má tendenci považovat ceny Čepro za jakýsi etalon nejnižší poctivé ceny, aniž by pro to měl nějaké materiální zdůvodnění s výjimkou neověřitelného odkazu na svou zkušenost s prověřováním podvodných řetězců. Žalobkyně v této souvislosti ostatně namítá, že od všech svých dodavatelů odebírala zboží vždy za vyšší než burzovní ceny (s výjimkou první dodávky od společnosti Escodido, což jde-li o úvodní a jedinou dodávku a pouze o minimální cenové podbízení, jež

nadto v době růstu burzovní ceny může být ve skutečnosti vysvětlitelné i dřívějším okamžikem nákupu za nižší tržní cenu, soud považuje i u kapitálově slabšího subjektu za tržně racionální projev snahy získat nového obchodního partnera, jenž ještě nemusí vyvolávat pochybnost) a že nákupní ceny byly v průběhu času srovnatelné s cenami mezinárodního dodavatele BP (a ty byly odvozeny od ceny na burze). Žalobkyně přitom před soudem prokázala předloženým znaleckým posudkem, že ačkoliv na českém velkoobchodním trhu s pohonnými hmotami státní podnik Čepro vystupuje díky svému značnému tržnímu podílu do jisté míry jako cenotvůrce, jím nastavená cena reálně představuje spíše horní limit velkoobchodních cen. Žalovaný si přitom vůbec nepoložil otázku, v jaké úrovni se v čase jednotlivých dodávek pohybovaly ceny na komoditní burze, jež pro úsudek o ekonomické podloženosti dosažených cen nutně musely mít větší váhu, než ceny nabízené konkurentem žalobkyně s dominantním postavením na trhu. Potřebu takového ověření žalovanému mělo signalizovat porovnání dosahovaných cen u dodavatele BP, jež patrně ani žalovaný neměl důvod považovat za podezřelý subjekt, s cenami Čepro, o něž se ve své argumentaci tolik opíral. Zjistil by totiž, že uvedené ceny se pohybovaly zcela pravidelně pod cenami Čepro. Jak konkrétně znalecký posudek určil, ujednaná cena s BP činila v přepočtu dokonce ekvivalent ceny Čepro-1,70 Kč/l, tedy dosahovala ještě nižší cenové úrovně, než jaká byla sjednána s dodavatelem Energotrade, Commodity i Escodido.

267. Zde ovšem soud musí poznamenat, že je pravdou, že ceny, které žalobkyně uvádí v tabulce v žalobě (viz výše bod 57) jako ceny Čepro, z významné části neodpovídají cenám v ceníku Čepro, který si od této společnosti vyžádal žalovaný, resp. jak se při bližším pohledu ukazuje, systematicky uvádějí ceny cca o týden pozdější, než odpovídají příslušnému datu. Soud zároveň zjistil, že stejnou vadou je stížen i žalobkynin předložený znalecký posudek, který zjevně jako vstupní data používá ceny Čepro, které byly platné až pro následující (zpravidla) týdenní období než odpovídá datu posuzované dodávky. To přitom neodpovídá smluvním ujednáním, jež v případě dodavatelů Escodido a Commodity stanovily, že cena má být určena podle ceny Čepro vyhlášené pro den příjezdu zásilky pohonných hmot na železniční vlečku žalobkyně. Pouze v případě dodavatele Energotrade mohlo nastat to, že v případě dodání pohonných hmot ve dnech pátek, sobota, neděle a pondělí se cena odvozovala až od ceny Čepro vyhlášené v následující úterý. Toto zjištění tak do jisté míry zpochybnilo závěry předloženého znaleckého posudku.
268. Pokud jednatel žalobkyně při jednání uvedl, že stočení dodané nafty (což lze ztotožnit s okamžikem dodání zboží) byl proces trvající cca 14-18 hodin (vždy po třech vagonech; pokud dodavatel neměl nasmlouvaný posun, žalobkyně jej měla nasmlouvat jen jednou denně, k posunu tak docházelo složitě náhradními způsoby a stočení se mohlo nežádoucím způsobem protáhnout i na více dnů), a proto když ceny ČEPRO klesly, vyjednával o snížení ceny (v opačném případě naopak mlčel), soud konstatuje, že k použití časově posunutých vstupních cen bylo v posudku přistoupeno systematicky a nedocházelo k němu pouze u dodání realizovaných podle dokladů v den bezprostředně předcházející dni vyhlášení nové (nižší) ceny, proto soud považoval za nutné respektovat smluvní podmínky a datum uskutečnění zdanitelného plnění uváděný na vystavených dokladech. Na druhou stranu toto vysvětlení ukazuje, že každodenní praxe bývá mnohem barvitější, než jak by se mohlo zdát ze strohých smluvních podmínek, neboť je pravdou, že i jejich zdánlivě jasné znění nemusí být dostatečné, jelikož okamžik dodání mohl u jednoho vlaku spadat i do několika dnů (pokud by byl rozlišován podle jednotlivých vagonů) a nepochybně stále poskytoval obchodním stranám jistou variabilitu při určení okamžiku,

od něž má být odvozena cena, resp. žalobkyni vyjednávací prostor při řešení sporu o určení rozhodné ceny, přirozeně vedoucí třeba i ke kompromisním řešením, pro něž mohly být ceníkové ceny před a po změně jen nějakými mantinely. I proto nelze přeceňovat skutečnost, že ceny na fakturách se od cen odpovídajících smluvním ujednáním v řadě případů v malé míře odlišovaly.

269. Soud nicméně za pomoci údajů o vyhlášených cenách Čepro založených ve správním spise výsledky předkládané ve znaleckém posudku (k jeho metodologii a přesvědčivosti jeho posouzení jinak soud nemá sebemenších výhrad) přepočtl (jde o dosazení ideálních vstupních hodnot – myšleno těch, jež odpovídají smluvním ujednáním a datu uváděnému na fakturách – do v posudku předestřených jednoduchých vzorců, tedy o neobornou, jen poněkud pracnou činnost), přičemž ověřil, že i přes pochopitelné dílčí změny původních výsledků nejsou celkové závěry posudku zpochybněny, jelikož i opravené výsledky potvrzují, že nákupní ceny žalobkyně v případě dodavatelů Escodido a Commodity nevybočovaly z obvyklých cen, resp. nevykazovaly nic podezřelého. Klíčový údaj o sjednané ceně s BP v ekvivalentu Čepro-1,70 Kč/l nebyl opravou vstupních dat dotčen. Soud sice nemohl nijak ověřit tehdejší ceny na rotterdamské komoditní burze, v daném případě však porovnávána cena Čepro i směnné kurzy CZK/EUR a EUR/USD odpovídají dostupným datům a správný je i výpočet. Bylo přitom na žalovaném, aby si ověřil a případně prokázal nesprávnost cen rotterdamské burzy, které byly základem pro určení ceny dodávek od BP, jež nepochybně měly vedle cen Čepro význam pro zhodnocení obvyklosti dosahovaných nákupních cen žalobkyně. I přes posuny se nezměnila ani průměrná hodnota rozdílu mezi cenami Čepro a rotterdamskou burzou, užitá v posudku k určení distribuční marže, která i po opravě činí 2,13 Kč/l, tudíž související závěry ob stojí zcela. Vzhledem k tomu, že burzovní ceny a ceny Čepro se v průběhu času nevyvíjely zcela shodně (i přes existující shodný trend s přihlédnutím k časovému posunu), soud se nespokojil jen s údajem, že v okamžiku sjednání smlouvy s BP byla cena oproti Čepro nižší o 1,70 Kč/l, ale ověřil i reálnou hodnotu prémie vůči cenám Čepro v době červencových dodávek BP (tabulka 24 na str. 77 posudku). Zjistil přitom, že ve skutečnosti dosahovaná prémie byla ještě vyšší než původně předpokládaná, a to s mediánem o hodnotě 1,63 Kč/l, což ještě silněji podporuje závěr posudku, že v době sjednání smluv s Commodity a Escodido neměla žalobkyně racionální důvod považovat ujednané ceny za podezřele nízké. Kontrola vypočtených hodnot u dodávek Escodido (tabulka 22 na str. 75) ukázala, že s ohledem na reálné ceny na fakturách byla střední hodnota (medián) prémie vůči cenám Čepro o něco vyšší, a to 1,07 Kč/l, avšak v kontextu ještě podstatně vyšší prémie u dodávek BP i hodnoty celkové distribuční marže tato korekce závěry posudku nijak nemění. V případě tří dodávek od Commodity (tabulka 6 na str. 44 posudku) byla korekcí dotčena jen poslední dodávka ze dne 23. 9. 2013. Dosahovaná prémie vůči cenám Čepro u těchto dodávek tak činila -0,95 Kč/l, -1,40 Kč/l a -1,34 Kč/l. Ani tyto výše prémie ve srovnání s cenami BP nezavádějí důvod k jakémukoliv pochybnostem o podezřele nízké ceně. S ohledem na korigované závěry znaleckého posudku tak lze dát za pravdu žalobkyni, že výše cen Escodido ani Commodity nemohla být faktorem jakkoliv posilujícím, natožpak potvrzujícím náznaky možného podvodu na DPH.
270. Pokud žalovaný rozporuje vysvětlení žalobkyně ke zpětnému fakturování nákladů spojených s kontrolou kvality a manipulací s vagóny u dodávek od společnosti Escodido, které ještě více cenu snižovaly, soud konstatuje, že nejenže ani promítnutí těchto dodatečných úhrad (jež vedly ke smluvené ceně Čepro-1,35 Kč) nevede k závěru o neobvykle nízkých cenách, ale žalovaný ani neprokázal, že tvrzení žalobkyně o tom, že

jiní dodavatelé tyto náklady nesli ze svého také (byly tak součástí ceny), jen nebyly samostatně fakturovány, není pravdivé. S poukazem na předložený rozsudek městského soudu v Praze zprošťující jednatele žalobkyně trestního obvinění lze jen dodat, že i v trestním řízení se tato otázka řešila, přičemž v této souvislosti bylo zjištěno, že (ač to výslovně v ostatních smlouvách uvedeno nebylo) jiní dodavatelé skutečně související činnosti zajišťovali a neschopnost společnosti Escodido toto zajistit byla pro žalobkyni překvapením a vedla ke sjednání druhé verze rámcové smlouvy, jež namísto původní ceny Čepro-1,35 Kč/l obsahovala cenu Čepro-0,95 Kč/l spolu s oprávněním žalobkyně fakturovat náklady manipulace s vagóny na její vlečce a náklady na kontrolu kvality v celkové výši 0,40 Kč/l.

271. Otázka úrovně sjednaných cen je přitom úzce propojena i s otázkou způsobu úhrad záloh v kombinaci s výší částek, které žalobkyně hradila na účty přímých dodavatelů. Jak již bylo vysvětleno, placení formou záloh před dodáním zboží soud nepovažuje za nestandardní okolnost (to ostatně v trestním řízení potvrdil i svědek vystupující za společnost Slovnaft). Výše placených záloh by již ovšem podezření vzbuzovat mohla, jelikož žalovaný poukázal na to, že krom toho, že takový postup byl v rozporu se smlouvami, podle nichž měly být zálohy hrazeny na účty dodavatelů Commodity a Escodido, zbývající částka, kterou žalobkyně hradila dodavatelům, byla nižší než daňová povinnost, která jim z daných dodávek vznikla. Žalobkynina námitka, že doplatky zasílala dodavatelům v několika krocích, je sama o sobě nedůvodná, neboť i z údajů prezentovaných v žalobě plyne, že částka, kterou jim v součtu zaslala v souvislosti s určitou dodávkou, byla podstatně nižší než DPH z předmětné faktury (viz tabulka v bodě 53). Nad rámec nyní posuzovaných plateb je nadto třeba upozornit na to, že do zmíněné tabulky úhrad na pokrytí DPH žalobkyně nelogicky zahrнула v plné výši i zálohu ve výši 20 500 000 Kč, u níž je ale zřejmé, že její převážná část kryla cenu dodaných pohonných hmot, a nikoliv související DPH. Ale tvrzení žalobkyně, podle kterého předpokládala, že adresáti zálohových plateb přeplatky distribuovali zpět do obchodního řetězce, čímž měly být zpětně navýšeny příjmy společností Escodido a Commodity, tento dojem s ohledem na znaleckým posudkem prokázanou obvyklou sjednaných cen a logické očekávání, že rafinérie jakožto nejsilnější článek řetězce si prosadily úhradu záloh ve výši s bezpečnou rezervou pokrývající cenu dodávky, racionálně vyvrací a žalovaný se s ním v napadeném rozhodnutí nedokázal přesvědčivě vypořádat, jelikož jeho původní předpoklad, že bylo obchodováno za neobvykle nízké ceny, neobstál. Žalovaný tak neprokázal, že žalobkyně v té době musela disponovat informacemi, na základě nichž nemohla očekávat, že by přeplatky na zálohách neumožňovaly jejím dodavatelům pokrýt zbytek DPH, převyšující přímé platby žalobkyně dodavatelům. Ani nízká úroveň přímých plateb tak při vědomí standardní výše cen dodavatelů a z ní plynoucího racionálního očekávání vracení přeplatek na zálohách těmto dodavatelům nemusela jakkoliv u žalobkyně posilovat obavu z účasti na podvodu na DPH.

272. Za podezřelé nelze podle soudu považovat ani dílčí cenové odchylky jednotkových cen na fakturách od ceny zakotvené v rámcových smlouvách. V případě dodávek od Commodity byla možnost sjednání ceny *ad hoc* (spotové ceny) výslovně ujednána v rámcové smlouvě a ostatně žalobkyně sama poukazovala na to, že přílišná snaha tohoto dodavatele o využívání této možnosti vedle k rozhodnutí dodavatele změnit. U Escodido tomu tak sice nebylo, tyto cenové odchylky však smlouvenou cenu systematicky nesnižovaly (srpnových dodávek byla cena jednou nižší o 0,30 Kč/l, podruhé o 0,26 Kč/l vyšší, přičemž i u ostatních faktur se ceny lišily oběma směry; nadto znalecký posudek poukazuje na to, že u druhé srpnové

dodávky byla cena ovlivněna dodáním motové nafty s biosložkou). Nelze tedy dovozovat, že by rámcová smlouva v kterékoliv ze svých variant představovala pouze formální zástěrku faktické, právně a daňově odlišné praxe účastníků obchodních transakcí. Lze ostatně připomenout, že i u jedné z dodávek od BP byla identifikována odchylka od sjednané ceny, a stejně tak se mírně lišily i ceny v případě dodávek od Energotrade (kde ovšem byly také připuštěny spotové ceny). Obecně vzato lze říci, že se jeví, že sjednaný cenový vzorec představoval v každodenní praxi žalobkyně jakousi ideální hodnotu, k níž se reálně uplatněné ceny měly blížit, dílčí odchylky nevýznamného rozsahu kolem této hodnoty však ve své praxi byla ochotna akceptovat. Byť to není zcela standardní, s ohledem na to, že se skutečně nejednalo o ekonomicky významné odchylky (a to ani v jejich souhrnu, jelikož difference byly oboustranné, a proto se ve významné části kompenzovaly), nemůže to být důkazem vědomé účasti žalobkyně na podvodu a pro závěr o nedbalostní účasti (ve smyslu toho, že mělo být žalobkyni divné, proč se její dodavatel nedrží do posledního halíře ujednané ceny) by mohlo jít o slabou indicii tehdy, pokud by se reálné ceny lišily jednostranně směrem ve prospěch žalobkyně. Tak tomu však nebylo. Nelze přitom odhlížet od toho, že v běžném hospodářském styku dochází k dílčím odchylkám od podrobně definovaných smluvních podmínek, obzvláště pak v ustálených vztazích, poměrně často, mnohdy i proto, že ne vždy ti, kdo smlouvy a podrobné obchodní podmínky tvoří (právníci), jsou těmi, kdo pak v reálném každodenním životě smlouvy naplňuje (obchodníci, fakturanti, skladoví zaměstnanci, kteří s detaily smlouvy mnohdy vůbec seznámeni nejsou), popř. i podepisuje (jednatele). Ač by tomu tak v idealistickém pojetí být nemělo, mnohdy se ustálená obchodní praxe od smluvního ideálu v dílčích bodech odchyluje, aniž by to ovšem mělo znamenat, že z toho lze dovozovat zlou vůli smluvních stran nebo zvláštní projev neopatrnosti, pokud na to nebylo reagováno. V případě odchylek od rámcových smluv s Commodity i Escodido podle přesvědčení soudu nemají zjištěné odchylky takovou intenzitu, resp. jiné rysy, z nichž by bylo na místě dovozovat povinnost žalobkyně důkladněji prověřovat tyto dodavatele či vnímat jejich chování jako podezřelé.

273. Jak již soud vysvětlil (viz výše bod 258), za adekvátní považuje i tvrzení žalobkyně, že neměla důvod považovat společnosti Escodido a Commodity za podezřelé, protože jí byly doporučeny osobou, resp. za ně jednaly osoby (Ing. H., V. Z.), jimž důvěřovala a jež znala ze spolupráce s Energotrade (jakožto – až do zásahu správce daně – stabilním a důvěryhodným partnerem). S ohledem na hrozící úpadek Energotrade nebylo nijak překvapivé, pokud osoby s dobrými znalostmi obchodování s pohonnými hmotami dříve působící pro tuto společnost hledaly alternativní uplatnění na daném trhu. Jak již soud uvedl, žalovaný neprokázal, že žalobkyně měla objektivní důvody se domnívat, že právě tyto osoby byly příčinou obtíží Energotrade a že zásah správce daně je vyvolán zapojením Energotrade do daňových podvodů.
274. Stejně tak již soud zmínil, že nevyužití dokumentárního akreditivu není okolností, z níž by měla žalobkyně dovozovat riziko daňového podvodu. Přímá platba výrobcí pohonných hmot byla pro žalobkyni ve skutečnosti mnohem bezpečnějším řešením, než smluvená platba společnosti Commodity či Escodido, proto nelze spatřovat podezřelou okolnost ani v tom, že došlo k odchylce od smluveného platebního místa, obzvláště když žalovaný neprokázal, že by nebylo pravdivé tvrzení žalobkyně, že se tak dělo na pokyn, resp. se souhlasem těchto dodavatelů. Problematictější situace by byla v případě plateb na účet společnosti Cortina, neboť není jasné, proč pro žalobkyni představovala důvěryhodného adresáta platby (souhlas Escodido sice bránil tomu, aby z takových plateb bylo možné

dovozovat, že tím žalobkyně porušila smluvní závazek, negarantoval však, že se platba skutečně dostane do rukou rafinérie jako toho, kdo má fyzicky pohonné hmoty ve své dispozici), obzvláště nebyla-li platba zajištěna bankou např. ve formě dokumentárního inkasa, takže žalobkyni nezbylo než jen slepě důvěřovat, že za své prostředky skutečně nakonec nějaké pohonné hmoty obdrží. To však pro nyní řešené dodávky (viz odst. 243) není významné, jelikož u nich směřovaly platby přímo na účet Slovnaftu, resp. na účet Commodity.

275. Soud rovněž nesdílí argument žalovaného, podle kterého mělo být podezřelou okolností neuhrazení závazku společností Escodido ze smlouvy o postoupení pohledávky. V tomto bodě soud naopak přisvědčuje vysvětlení žalobkyně, že spolupráci s tímto dodavatelem ukončila krátce po neuhrazení daného závazku. Podle postupní smlouvy měla být cena uhrazena do 30. 9. 2013, tedy až ke konci období posuzovaných žalovaným (a po skončení období přezkoumávaných nyní soudem) a žalobkyně na ni zareagovala ukončením spolupráce v relativně krátké době po nesplnění závazku, neboť poslední dodávku od společnosti Escodido přijala dne 25. 10. 2013.
276. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také výslovně uvedl, že nezpochybňuje tvrzení žalobkyně, že se účastnila jednání v kanceláři společnosti Commodity. Skutečnost, že společnost Commodity v době provádění daňové kontroly již vlastní kancelář neměla, pak pro posouzení toho, zda žalobkyně v době uzavření obchodů věděla či mohla vědět o účasti na daňového podvodu, samozřejmě z časových důvodů nemůže být jakkoliv relevantní. Existence jen formálního sídla či chybějící kancelářské prostory by mohly představovat relevantní indicie, jen pokud by takový stav panoval v době uzavření smlouvy, popř. realizace obchodů a jestliže by o ní žalobkyně věděla, či na základě ostatních indicií byla povinna tuto skutečnost prověřit a zjistit. Nic takového žalovaný neprokázal.
277. S ohledem na výše uvedené lze tedy shrnout, že žalovaný neprokázal, že by žalobkyně znala či měla s přihlédnutím k dostupným informacím při řádném postupu znát také skutkové okolnosti, jež by u ní objektivně zakládaly důvodné podezření, že se přijetím plnění od společností Escodido a Commodity zapojuje do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. V této souvislosti soud připomíná, že každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit racionálně v souladu s tím, co z něj skutečně plyne, a to i v kontextu dalších důkazních zjištění. Žalovaný však jednotlivým důkazním zjištěním připisoval důsledky, které z nich zjevně plynout nemohou (např. jde-li o přímé platby výrobcům pohonných hmot), popř. nevyvrátil zcela racionální a zjištěným okolnostem odpovídající vysvětlení žalobkyně, proč některé potenciálně podezřelé okolnosti v kontextu tehdejších informací ve skutečnosti žádné podezření nevzbuzovaly.

II.2.c Opatření k zamezení zapojení do podvodu na DPH

278. V rozsudku *Mahagében a Dávid* Soudní dvůr upozornil, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (odst. 60).
279. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel

faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek Mahagében a Dávid, odst. 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.

280. Podle NSS bude takový požadavek dán zejména „*tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky“ (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60; shodně také např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).*
281. Takové okolnosti do jisté míry nastaly i v nyní posuzované věci. S ohledem na ty podezřelé okolnosti identifikované žalovaným, s jejichž hodnocením se soud ztotožnil, bylo možné po žalobkyni požadovat vyšší obezřetnost. Jak již ale shora soud popsal (otázku podezřelých okolností a s tím související stupňovaný nárůst požadavků na prověřování obchodních partnerů pro jejich provázanost lze jen obtížně uměle rozdělovat), žalobkyně činila řadu opatření, jež vysoce převyšovaly standard, který může správce daně po daňových subjektech žádat, a to i v porovnání s mírou rizik prokázaných žalovaným. Pokud by se ukázalo, že sjednané ceny byly z hlediska tržních podmínek neobvykle nízké, jak byl žalovaný přesvědčen, bylo by i v kontextu nedostačujících částek hrazených přímo na účty dodavatelů možné s ním souhlasit, že žalobkyně měla s dodavatelem Escodido a Commodity sjednat, že DPH odvede státu sama postupem podle § 109a zákona o DPH, a pokud by s tím odmítli souhlasit, aby do těchto obchodů vůbec nevstupovala, neboť míra rizika by se stala nadkritickou – podezření na možný podvod by již nebylo prostou otevřenou hypotézou, ale zcela pravděpodobně se rýsujícím nebezpečím. Žalobkyně však předloženým znaleckým posudkem úspěšně vyvrátila neadekvátní přesvědčení žalovaného, že ceny nižší než ty, jež nabízí státní podnik Čepro, jsou podezřelé, a naopak prokázala ekonomicky racionální a tržnímu prostředí odpovídající úroveň fakturovaných cen. Ve výsledku tak prokázaná rizika zůstala jen v úrovni významné hypotézy, již ale žalobkyní prokázaná ověření dodavatelů korespondovala, přičemž k dalšímu posílení pravděpodobnosti takové hypotézy již tato prověřování nevedla a ani žalovaný nevysvětlil a neprokázal, že by k takovému posílení podezření vést měla.
282. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

283. Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu ovšem ukazují, že žalobkyně potřebná opatření na ochranu před zapojením do podvodných transakcí činila, díky čemuž svou dobrou víru osvědčila. Je smutnou pravdou, že učiněná šetření, jejichž poctivost žalovaný úspěšně nezpochybnil, nakonec pasivnímu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce nezabránila. Tento samotný fakt ale s ohledem na rozsah obezřetnostních opatření žalobkyně daňové orgány ještě neopravňuje tvrdit, že o daňovém podvodu věděla nebo mohla a měla vědět. To by správce daně musel prokázat existenci skutečně vážných či alespoň dalších slabých podezření, s nimiž žalobkyně musela být při odpovídající míře obezřetnosti konfrontována a na něž řádně nereagovala. Toto důkazní břemeno ale daňové orgány neunesly, zatímco žalobkyně opatření na své straně prokázala. V posuzované věci se tedy mělo uplatnit základní *ratio* judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání těch daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s okolnostem přiměřenou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

284. Soud shledal nezákonnost právního posouzení žalovaného v rozhodnutí č. j. 15238/19/5300-22444-706385 vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím květen a červen 2013, proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s.

285. Soud shledal důvodnou i žalobu směřující proti rozhodnutí žalovaného č. j. 15244/19/5300-22444-706385, vztahujícímu se ke zdaňovacím obdobím červenec až září 2013. V části, která směřovala proti zamítnutí odvolání žalobkyně proti platebním výměrům č. j. 1267258/18/2111-50523-204536 (zdaňovací období červenec 2013), č. j. 1267407/18/2111-50523-204536 (zdaňovací období září 2013) a č. j. 1267464/18/2111-50523-204536 (zdaňovací období říjen 2013), rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost i vady skutkových zjištění, ve zbývající části pak podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost právního posouzení a nesprávnost skutkových zjištění. Obě věci současně soud vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), přičemž právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

286. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Žalovaný nebyl úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu tedy nepřísluší. Plně úspěšné žalobkyni přísluší náhrada nákladů řízení v plné výši. Celkové náklady žalobkyně ve výši 294 162 Kč jsou tvořeny náhradou nákladů na právní zastoupení tvořených odměnou advokáta za 4 úkony právní služby po 3 100 Kč [2 x převzetí a příprava zastoupení a 2 x sepsání žaloby před spojením věcí ke společnému projednání podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a za 2 úkony právní služby po 5 100 Kč [sepsání repliky a účast na jednání soudu v trvání do 2 hodin po spojení věcí podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a g) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu] a 6 paušálními částkami jako náhradami hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, k čemuž je třeba přičíst náhradu daně z přidané hodnoty ve výši 21 % z předchozích částek, tj. 5 124 Kč. Dále žalobkyni náleží náhrada zaplacených soudních poplatků ve výši 6 000 Kč (2 x 3 000 Kč za žaloby) a konečně též náhrada hotových výdajů ve výši 258 638 Kč odpovídající (zaokrouhleně) ½ nákladů vynaložených na pořízení ústavního znaleckého posudku v prokázané výši 517 275 Kč.

287. V případě poslední položky, jež byla doložena dvěma fakturami na částku 335 775 Kč za zpracování posudku a na částku 181 500 Kč za jeho rozšíření, tedy na celkovou částku 517 275 Kč, soud pečlivě zvažoval, zda skutečně je adekvátní ji zahrnout v celém rozsahu do náhrady nákladů řízení. Soud musí konstatovat, že se jedná o náklad účastníka spojený s dokazováním ve smyslu § 57 odst. 1 s. ř. s., přičemž tento důkazní prostředek má přímý vztah k předmětu řízení, v celém rozsahu se týká sporných otázek a byl potřebný pro podporu uplatněných žalobních bodů a vyvrácení závěrů, na nichž byla založena napadená rozhodnutí. Žalobkyni lze dát za pravdu i v tom, že správce daně, resp. žalovaný měli možnost si k otázce obvyklosti cen zpracovat vlastní znalecký posudek, čímž mohli předejít tomu, že takový posudek bude nucena zadávat žalobkyně. Předložení vlastního znaleckého posudku je přitom v soudním řízení správním přípustné podle § 127a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s § 64 s. ř. s. a v takovém případě nelze výpočet znalečného limitovat ustanoveními vyhlášky č. 504/2020 Sb., o znalečném, jelikož ta se uplatní jen v případě, že znalecký posudek zadává orgán veřejné moci, jak plyne z § 31 odst. 2 zákona č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, (obdobnou regulaci přitom obsahovala právní úprava účinná do 31. 12. 2020). Ani ustanovení § 151 o. s. ř., které v odst. 2 ukládá při rozhodování o náhradě nákladů řízení použít „vyhláškovou“ cenu, neřeší náklady spojené s dokazováním, ale pouze náklady na právní zastoupení. Soud přitom není oprávněn účastníkům ani vytýkat, pokud bez dalšího přistoupí k pořízení posudku u znaleckého ústavu namísto prostého znaleckého posudku, neboť pořadí uvedené v § 127 odst. 1 až 3 o. s. ř. je závazné pro soud, nikoliv však pro účastníka. Ostatně i komentářová literatura k obdobnému ustanovení § 137 odst. 1 o. s. ř. náklady účastníka na pořízení soukromého znaleckého posudku podle § 127a o. s. ř. započítává mezi náklady řízení (viz *Jirsa, J. a kol. : Občanské soudní řízení – soudcovský komentář*, kniha II, Havlíček Brain Team, Praha 2014, str. 380, nebo *Lavický, P. a kol. : Občanský soudní řád: komentář*, Wolters Kluwer, Praha 2016, k § 137).

288. Soud si je vědom toho, že podle (blíže neodůvodněného) názoru vyjádřeného v jednom z komentářů k § 60 s. ř. s. jsou hotové výdaje účastníka vynaložené na pořízení znaleckého posudku účelně vynaložené pouze do výše, která odpovídá výši znalečného, které by znalci za podání tohoto znaleckého posudku přiznal soud, pakliže by byl znalec ustanoven soudem (viz *Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. : Soudní řád správní: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha 2019, k § 60). S takto striktně vysloveným závěrem se však soud neztotožňuje. Účastník řízení totiž nemá právním předpisem (na rozdíl od advokátního zastoupení) garantovanou možnost pořídit si soukromý znalecký posudek za regulovanou cenu a nemůže přinutit ani správní orgán či soud k zadání takového důkazu. Přitom soud přiznává, že sám neměl ambici znalecký posudek zadávat, neboť původně se mu (laickým pohledem) jevilo řešení otázky obvyklosti cen žalovaným jako správné; teprve znalecký posudek aktivně předložený žalobkyní jej přivedl k posunu v nazírání této sporné otázky. Jednalo se tak o náklad vynaložený zcela účelně. Třebaže je soud sám překvapen výší znalečného, nemá žádné indicie o tom, že by se částka nutně vymykala tomu, co si v soukromém sektoru může etablovaný znalecký ústav účtovat za komplexní a obsáhlý znalecký posudek zpracovaný v ekonomické oblasti, tj. že by se jednalo o částku zcela přemrštěnou. Z podrobnějšího vyúčtování, jež si soud dodatečně vyžádal, vyplynulo, že na zpracování posudku bylo vynaloženo 194,5 hodin práce se smluvní sazbou 2 200 Kč/hod. Obdobné (i vyšší) sazby si přitom běžně účtují např. významné mezinárodní poradenské firmy. Soud proto dospěl jen k tomu závěru, že lze očekávat, že posudek obdobných kvalit

by bylo možné na trhu s trochou snahy získat i v nižší cenové kategorii např. u běžných lokálních, méně propagovaných znaleckých ústavů, byť nikoliv za cenu odpovídající vyhláše o znalečném. Co do účelnosti vynaložených nákladů tak soud považuje za adekvátní přiznat náhradu znalečného v poloviční výši, což odpovídá hodinové sazbě 1 100 Kč, neboť považuje za reálné získání znaleckého posudku v takové cenové hladině; pořízení „luxusnějšího“ znaleckého posudku již lze považovat za nikoliv nezbytně (účelně) vynaložený náklad.

289. Soud k tomu dodává, že jinak nenalezl ani žádný důvod, který by jej opravňoval tuto částku dále snížit z důvodů podřaditelných pod okolnosti zvláštního zřetele hodné ve smyslu § 60 odst. 7 s. ř. s. V tomto směru lze snad jen konstatovat, že škody, jež mohla napadená rozhodnutí napáchat v právní sféře žalobkyně, jsou nepoměrně vyšší, než kolik činí vyúčtovaná částka znalečného, a proto zde soud postrádá jakýkoliv zásadní aspekt nespravedlnosti, který by jej měl vést k vyššímu omezení náhrady nákladů skutečně vynaložených žalobkyní na její boj s těmito rozhodnutími.

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 18. března 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu