



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Václava Štencela, MA ve věci

žalobkyně: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**  
Hamry 1584, Havlíčkův Brod  
zastoupena advokátem Mgr. Tomášem Pelikánem  
sídlem Újezd 450/40, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 36801/18/5300-21441-712599

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Odůvodnění:**

## I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) zahájil dne 29. 9. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až březen roku 2015.
2. Na základě výsledků daňové kontroly doměřil správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 1. 2018, č. j. 147989/18/2903-50522-602201, č. j. 48143/18/2903-50522-602201, a č. j. 148236/18/2903-50522-602201, žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 2 709 610 Kč. Důvodem pro doměření bylo vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů ANDI trade s. r. o. (dále též „ANDI trade“) a KOMODITY.EU, s. r. o. (dále též „KOMODITY.EU“), spočívajících v nákupu řepkového oleje. Správce daně žalobkyni neuznal předmětný nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do řetězce obchodních transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by se účasti na podvodu vyhnula.
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím částečně změnil dodatečné platební výměry ve lhůtě splatnosti doměřené daně a penále. Ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl.

## II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v podané žalobě uvedla, že je obchodní korporací zabývající se především výrobou a následným prodejem kompletních a doplňkových krmných směsí pro zvířata. Vykupuje od zemědělců řepku, kterou po vylisování využívá jako surovinu pro výrobu krmných směsí. Olej získaný z lisování prodává dále zákazníkům. V roce 2014 byla zákazníkům upozorněna, že dodávaný řepkový olej má příliš vysoký obsah vody. Přistoupila proto k nákupu řepkového oleje s nižším obsahem vody, který následně smísila s jí vyprodukovaným řepkovým olejem.
5. Na nákup řepkového oleje uzavřela rámcové smlouvy s dodavatelem KOMODITY.EU a ANDI trade. Od dodavatele KOMODITY.EU odebrala pouze jednu dodávku. S kvalitou oleje však nebyla spokojena, a proto následně olej pořizovala výhradně od dodavatele ANDI trade. Žalobkyně má za to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neprokázal existenci daňového podvodu, ani účelovost obchodních řetězců.
6. Závěry žalovaného o nestandardnosti obchodního jednání žalobkyně jsou formalistické a odtržené od ekonomické reality. Zjištěné okolnosti nejsou důkazem, že by žalobkyně o podvodném jednání věděla nebo vědět mohla. Pokud by odebírala řepkový olej přímo od polského výrobce, jak uvedl žalovaný, jednala by v rozporu s dobrými mravy soutěže, vystavila by se hrozbě žalob ze strany svých dodavatelů, poškodila by si dobrou pověst a ohrozila své budoucí obchodní aktivity.
7. Žalobkyně si je vědoma svého pochybení v případě úhrady dvou plnění na nezveřejněný účet KOMODITY.EU. Nelze však hovořit o systematickém nestandardním jednání žalobkyně. Nesouhlasí se závěry správce daně, který na základě konzultace s neznámým odborníkem zpochybnil metodu vizuální kontroly obsahu vody v řepkovém oleji a tím i potřebu žalobkyně nakupovat řepkový olej. Postup žalovaného je nezákonný, neboť vysvětlení má subsidiární povahu a lze jej opatřit pouze tehdy, pokud dané skutečnosti

nelze prověřit jiným způsobem (např. znaleckým posudkem). Žalovaný použil vysvětlení jako důkazní prostředek v rozporu s § 79 odst. 3 daňového řádu.

8. Obchodní jednání žalobkyně, která se po obdržení dodávky nekvalitního řepkového oleje od KOMODITY.EU rozhodla jako výhradního dodavatele využít ANDI trade, je smysluplné a logické. Nejedná se o nestandardní jednání. Žalobkyni nelze klást k tíži, že ANDI trade nezveřejnila účetní uzávěrky. Své daňové povinnosti totiž řádně uhradila.
9. Žalobkyně nenakupovala řepkový olej za mimořádně nízkou cenu, jak uvedl žalovaný. Cena byla stanovena jako fixní s ohledem na cenu řepkového oleje na komoditní burze. Přibližně odpovídala ceně tržní. Cenu 640 Euro za tunu nabízely žalobkyni i jiné korporace, se kterými o možných dodávkách řepkového oleje jednala.
10. Řepkový olej je komodita obchodovaná na burze. Nejsou proto na místě úvahy žalovaného, že je nestandardní přeprodávat řepkový olej mezi jednotlivými články řetězce bez fyzického převzetí a kontroly zboží. Při obchodování s komoditami se jedná o zcela běžnou praxi, která nemůže indikovat podvodné jednání. Za nestandardní nelze považovat ani skutečnost, že smlouvy s dodavateli byly podepisovány zaměstnancem žalobkyně, neboť vedoucí lisovny je oprávněn takové smlouvy uzavírat podle § 166 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.
11. Podle žalovaného patří řepkový olej mezi rizikové komodity. V této souvislosti odkázal na dva případy podvodů na DPH týkající se řepkového oleje. Správní orgány však jako rizikové označují velké množství komodit. Obchod s řepkovým olejem se nijak nevymyká běžným transakcím. Ani dva případy podvodu na DPH týkající se řepkového oleje nemohou jít k tíži žalobkyně.
12. Závěrem namítla, že žalovaný vycházel pouze z daňové kontroly, nikoliv z dalších důkazních prostředků, přestože to odborná a skutková náročnost věci vyžadovala. Nestandardní okolnosti uvedené žalovaným jsou podružné, nesprávné a zavádějící. Nelze dospět k závěru, že došlo k daňovému podvodu, ani k tomu, že o něm žalobkyně věděla. Žalobkyně postupovala s dostatečnou mírou obezřetnosti a transparentnosti. K prokázání této skutečnosti navrhla dostatek důkazů. Odepření nároku na odpočet DPH tak bylo nezákonné.
13. Navrhla, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí popsal jednotlivé články obchodních řetězců a jejich fungování. Zmínil dostatek skutečností svědčící o podvodném jednání, o kterých žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla.
15. Identifikoval chybějící daň u několika korporací a shrnul, že obchodní transakce neodpovídaly podmínkám typickým u subjektů, které se snaží dosáhnout ekonomického zisku. Byly zjištěny nestandardní skutečnosti, které byly žalobkyni známy. Ve svém souhrnu tvoří zjištěné objektivní okolnosti logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného jednání.
16. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

### IV. Průběh dalšího řízení

17. Rozsudkem ze dne 30. 11. 2020, č. j. 30 Af 95/2018-65, Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí zrušil. Dospěl k závěru, že správce daně pochybil při obstarávání důkazních prostředků tím, že ve věci prováděl dokazování místním šetřením mimo ústní jednání a vysvětlení získané v rámci místního šetření následně použil jako důkazní prostředek, aniž by o konání místního šetření žalobkyni předem vyrozuměl a umožnil jí zúčastnit se ho, případně klást při něm svědkovi otázky. Uzavřel, že pokud správní orgány z nezákonných důkazních prostředků vycházely a založily na nich své hodnocení o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, dopustily se vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
18. Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, které Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 21. 10. 2021, č. j. 6 Afs 399/2020-59, zrušil rozsudek krajského soudu. Nejvyšší správní soud dal krajskému soudu zapravdu v tom, že se správce daně dopustil pochybení, pokud namísto výsledku svědka podle § 96 daňového řádu přistoupil k pouhému podání vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. Podle Nejvyššího správního soudu však krajský soud přiznal tomuto procesnímu pochybení větší význam, než jaký ve skutečnosti mělo. Kromě zmíněných otazníků ohledně hodnocení kvality oleje, které byly řešeny právě v nezákonném výsledku, žalovaný identifikoval řadu dalších podezřelých okolností svědčících o tom, že žalobkyně minimálně měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud má za to, že hodnocení kvality smíchaného oleje nebylo okolností, s níž by závěry žalovaného „stály a padaly“, pochybení v tomto směru tudíž nebylo vadou, která by sama o sobě měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Uložil tak krajskému soudu, aby se zabýval i dalšími závěry žalovaného, které žalobkyně zpochybňovala, a poté učinil závěr, zda zjištěná procesní vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
19. Žalobkyně v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve vyjádření z 16. 11. 2021 zdůraznila, že objektivní okolnosti zjištěné žalovaným jsou zcela nedostatečné. Řada okolností identifikovaných jako podezřelé představuje obvyklou praxi při obchodu s komoditami (např. pře prodej oleje v řetězci, možnost zjištění předchozích dodavatelů z CMR listů, počet článků v řetězci). Dodaný olej žalobkyně smísila s olejem, který vyprodukovala, a dál již prodávala jiný produkt. Po žalobkyni nelze požadovat, aby vyčlenila část zaměstnanců k provádění detektivních činností a zjišťování předchozích článků obchodních řetězců u nakupovaných komodit. Přílehlavý není ani poukaz žalovaného, že se žalobkyně mohla obrátit přímo na polského producenta. Takový požadavek nereflektuje realitu obchodování, navíc žalobkyně v tomto směru nedisponuje potřebnými administrativními kapacitami. Co se týče námitek ohledně kvality oleje, žalobkyně odkázala na stanovisko doc. Ing. J. B., CSs. z 9. 6. 2021, podle něhož míchání olejů jako opravný prostředek úpravy obsahu vody v oleji nelze zpochybňovat. Dodavatel žalobkyně své daňové povinnosti řádně uhradil.

## V. Ústní jednání

20. Při ústním jednání dne 21. 2. 2022 účastníci setrvali na svých stanoviscích obsažených v předchozích procesních podáních.
21. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že žalobkyně je zavedenou obchodní společností zabývající se výrobou krmných směsí. Na to používá řepkové pokrutiny. Součástí provozu je lisovna

řepky. Objektivní okolnosti zjištěné žalovaným neprokazují vědomost žalobkyně o podvodu. K přeprodeji zboží docházelo bez ohledu na fyzické převzetí zboží jednotlivými dodavateli; to je ostatně u prodeje komodit běžné. CMR listy byly využity jen při kontrole dodaného množství zboží, nesloužily k rozkrývání dodavatelského řetězce. Ing. H., místopředsdkyně představenstva, k věci doplnila, že v roce 2014 byly mokré žně, proto se objevilo v síle mokré semeno, které nebylo řádně dosušeno. Na základě reklamace nadměrného množství vody v oleji z Via-Reku nakoupil pan M. olej s nižším obsahem vody a přistoupil k ředění, dokud se oleje s vyšším obsahem vody nezbavil.

22. Zástupkyně žalovaného odkázala na napadené rozhodnutí a správní spis. Shrnula, že objektivní okolnosti je nutno hodnotit komplexně a že vědomost žalobkyně o podvodu byla dostatečně prokázána.
23. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu a provedl dokazování emailem ze dne 22. 1. 2015 zaslaným J. D. z ESAPO, spol. s r. o. panu J. M. v němž ESAPO nabízí žalobkyni v únoru 2015 zboží za cenu „s nejvyšší pravděpodobností 640€/t“ (viz č. 1. 28 spisu) a stanoviskem doc. B. z 9. 6. 2021, podle něhož mísení olejů představuje vhodný prostředek úpravy vody v oleji (č. 1. 109 – 110 spisu).

## VI. Posouzení věci soudem

24. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů s přihlédnutím k závěrům rozsudku Nejvyššího správního soudu 21. 10. 2021, č. j. 6 Afs 399/2020-59. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
25. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
26. Žalobkyně namítla, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu ani účelovost obchodních řetězců. Tvrdila, že správní orgány nesprávně posoudily a vyhodnotily jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
27. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
28. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového

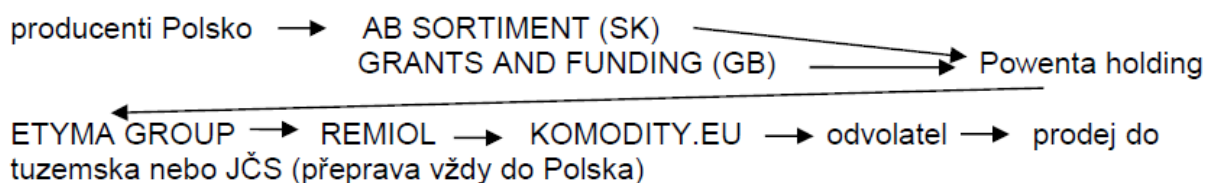
podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).

29. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
30. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
31. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je nutné zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

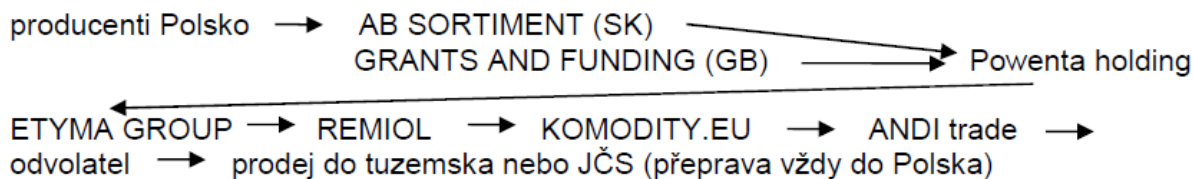
*Existence podvodu na dani z přidané hodnoty*

32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dva dodavatelsko-odběratelské řetězce mezi žalobkyní, jejími dodavateli a odběrateli. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že předmět plnění (řepkový olej) byl přeprodáván v následujícím řetězci obchodních korporací:

33. Obchodní řetězec bez zapojení obchodní korporace ANDI trade:



34. Obchodní řetězec se zapojením obchodní korporace ANDI trade:



35. U obou výše uvedených obchodních řetězců správce daně zjistil, že zboží bylo dodáváno v řetězci obchodních korporací a reálně bylo přepravováno ze skladu v jiném členském státě (Polsko) přímo do skladu žalobkyně v Havlíčkově Brodě, a z větší části následně dodáváno zpět do Polska.
36. Správce daně dále zjistil, že první tuzemský členek řetězce, korporace Powenta holding, sídlila na tzv. virtuální adrese, na které nebylo umístěno logo korporace ani její poštovní schránka. Korporace nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 až 1. čtvrtletí roku 2015. Nespĺnila tak povinnost přiznat daň z prodeje řepkového oleje. Korporace ETYMA GROUP podala za uvedená zdaňovací období daňová přiznání k DPH, kde vykázkala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění ve vysokých částkách s tím, že výsledná daňová povinnost byla minimální. V průběhu daňového řízení za uvedené zdaňovací období přestala správci daně poskytovat součinnost, načež se stala nekontaktní a počínaje zdaňovacím obdobím duben roku 2015 nepodala přiznání k DPH. V případě korporace REMIOL se jednalo o „ready made“ společnost, která nevyvíjela obchodní činnost a měla v rozhodném období tzv. virtuální sídlo. V daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období korporace vykazovala vysoké hodnoty uskutečněných i přijatých plnění s nízkou výslednou daňovou povinností, kterou uhradila. Rovněž korporace KOMODITY.EU byla tzv. ready made korporací se sídlem v rodinném domě její jednatelky. Korporace neměla zaměstnance (mimo jedné účetní), skladovací prostory ani nákladní přepravní techniku. Korporace podala přiznání k DPH za zdaňovací období leden až březen 2015, kde vykázkala vysoké hodnoty uskutečněných i přijatých plnění s nízkou výslednou daňovou povinností, kterou však neuhradila. Korporace ANDI trade neměla žádné zaměstnance, skladové ani přepravní kapacity a obchodovala pouze administrativně „z kanceláře“. Korporace měla jediného dodavatele řepkového oleje, a to KOMODITY.EU. Jediným odběratelem řepkového oleje byla žalobkyně. Korporace neměla zkušenost s obchodováním s řepkovým olejem, její první obchody s touto komoditou se uskutečnily až se žalobkyní. Obchodní transakce spojené s přeprodejem řepkového oleje korporace zahrnuje do svých daňových přiznání za příslušná zdaňovací období a svoji vlastní daňovou povinnost uhradila. Rovněž polská korporace MINERAL POWER vykazovala nestandardní znaky, neboť její sídlo bylo umístěno ve zničeném přívěsu pro kempování umístěném na parcele, kterou korporace nevlastní.
37. Správce daně detailně popsal shodnou nestandardní smluvní dokumentaci trpící neurčitým předmětem plnění, jakož i dalšími formálními vadami, ačkoliv se jednalo o nákupy velkých objemů řepkového oleje pohybující se řádově v milionech korun českých. Cena komodity byla stanovena jednotně na 640 EUR/t, ačkoliv se jednalo o komoditu s velkou volatilitou a s cenou pohybující se na komoditní burze v Rotterdamu v měsíci lednu 2015 v průměru 665 EUR za tunu. Podle správce daně tak nešlo o obchody s běžnými obchodními zákonitostmi.
38. Dále správce daně zjistil, že ke stočení oleje z cisteren, kterými byl převážen, došlo ve skladu žalobkyně až v okamžiku uhrazení kupní ceny jejímu přímému dodavateli a po

potvrzení přijetí platby subdodavatelem od dodavatele. Z toho správce daně dovedl, že mezi jednotlivými mezičlánky řetězce probíhaly dodávky pouze na základě elektronického oběhu daňových dokladů. Prodej oleje a jeho přesun mezi další články řetězce byl realizován pouze na základě vystavení příslušných dokladů s tím, že platba za nakoupený olej byla odložena až na okamžik zaplacení kupní ceny žalobkyní svému přímému dodavateli, načež bezprostředně proběhly platby zpětně celým obchodním řetězcem, jelikož u všech jednotlivých prodejních článků řetězce bylo podmínkou stočení oleje u žalobkyně právě jeho úhrada.

39. Z použití výše uvedeného mechanismu plateb za dodávky oleje vyplývá, že dodání zboží počínaje producenty oleje, přes další dodavatelské články řetězců, bylo prováděno bez finančního protiplnění v reálném čase, s dobrozdáním zaplacení kupní ceny oleje až v okamžiku uhrazení platby za odebraný olej žalobkyní. U jednotlivých mezičlánků dodavatelských řetězců tak nevyvstala v rámci obchodů nutnost zapojení vlastního kapitálu.
40. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že řepkový olej byl ze skladu producenta v jiném členském státě (Polsko) reálně přepravován přímo do skladu žalobkyně, nikoliv postupně jednotlivým subdodavatelům a dodavatelům žalobkyně. Mezičlánky v řetězci tak přepravovali zboží pouze „papírově“ a nezávisle na jeho skutečné přepravě. Taktéž bylo zjištěno, že žalobkyně po smíchání nakoupeného oleje s olejem vlastním zbožím následně z velké části (71 %) dodávala zpět do Polska, a to buď přímo, nebo zprostředkovaně přes litevského odběratele. Vždy však byla přeprava zboží od žalobkyně provedena do Polska. Správce daně tak shrnul, že zboží se kolotočově z Polska přes tuzemsko opět vracelo zpět do Polska. Dělo se tak v situaci, kdy žalobkyně věděla, od jakého dodavatele zboží pochází. Snadno tak mohla nakoupit olej přímo od výrobce bez akceptace několika přepravních mezičlánků, čemuž odpovídalo navýšení kupní ceny.
41. Správce daně rovněž identifikoval chybějící daň u korporace Powenta holding, která nepodala za šetřená zdaňovací období daňová přiznání k DPH a prokazatelně tak daň z prodeje řepkového oleje v daném období nepřiznala a neodvedla. Chybějící daň byla identifikována rovněž u korporace KOMODITY.EU, která za šetřená zdaňovací období vykázala minimální vlastní daňovou povinnost; tu však neuhradila. U korporace ETYMA GROUP se s ohledem na její nekontaktnost nepodařilo ověřit, zda daň z prodeje oleje v řetězcích v rámci svého podaného daňového přiznání přiznala a uhradila, tedy také zde existuje chybějící daň. Konečně chybějící daň lze spatřovat v nepřiznání a neodvedení daně z pořízení předmětného zboží z jiného členského státu korporacemi AB SORTIMENT a GRANTS AND FUNDING.
42. Na základě výše uvedeného se soud ztotožňuje se žalovaným, že výše uvedené skutečnosti svědčí o provázanosti a účelovosti předmětných obchodních řetězců a ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (zejména str. 10 - 16 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). V dané věci tak byla žalovaným přesvědčivě prokázána existence chybějící daně i řada podezřelých okolností odůvodňujících závěr o existenci podvodu na DPH. V podrobnostech soud odkazuje na body 53-54 napadeného rozhodnutí.

43. Námitka neprokázání daňového podvodu tak není důvodná.

*Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty*

44. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě zjištěných objektivních okolností správně posoudily, že žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní podvodu na DPH.

45. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do řetězců zasažených podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 16 - 23 napadeného rozhodnutí):

- 1) vědomost žalobkyně o přeprodeji řepkového oleje v obchodním řetězci, resp. vědomost o člancích řetězce, které bylo možné zjistit z CMR listů;
- 2) způsob navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem ANDI trade (spolupráce byla navázána i přesto, že žalobkyně věděla o tom, že daný dodavatel neměl žádné zkušenosti s prodejem řepkového oleje, navíc k započetí obchodní spolupráce došlo na základě blíže nespecifikovaného doporučení bez řádného prověření dodavatele);
- 3) dvě platby za zboží byly realizovány na nezveřejněný bankovní účet KOMODITY.EU (v jednom případě takto hradila cenu KOMODITY.EU jako svému přímému dodavateli, ve druhém případě jako subdodavateli), přestože měla společnost pro účely DPH registrováno 6 bankovních účtů;
- 4) pochybnosti o potřebě nákupu řepkového oleje (žalobkyně odůvodnila potřebnost nákupu oleje tím, že produkovaný olej obsahoval vyšší procento vody, proto jej musela smíchat s olejem s nižším obsahem vody, aby dosáhla potřebné kvality); správce daně dané vysvětlení neakceptoval s odůvodněním, že žalobkyně po celé kontrolované období leden až březen 2015 kontinuálně nakupovala kvalitní řepkové semeno od několika dodavatelů. To mohlo být podle správce daně využito pro výrobu kvalitního oleje, navíc žalobkyně mohla využít technologii k dosoušení řepkového semene, kterou v jiných obdobích zcela běžně využívala, případně mohla být využita metoda kompenzace kvality oleje separátně a střídavě vyrobeného z vlhké řepky smícháním s olejem vyrobeným ze suché řepky (tuto metodu využila žalobkyně na podzim 2014);
- 5) včlenění dodavatele ANDI trade do řetězce nedávalo žádný ekonomický smysl (řepkový olej byl i nadále odebírán od stejného subdodavatele a korporace KOMODITY.EU i po zapojení ANDI trade zůstala v dodavatelském řetězci);
- 6) ANDI trade neplnila své zákonné povinnosti uveřejňovat účetní uzávěrky do obchodního rejstříku, což mělo být varovným signálem pro žalobkyni;
- 7) pevná cena nakupovaného oleje ve výši 640 EUR/t byla výrazně nižší než cena obchodovaná na burze v Rotterdamu (žalovaný usuzoval, že výhodná cena je zapříčiněna neodvedením daně z přidané hodnoty z tuzemského přeprodeje, jakož i neodvedením daně z titulu pořízení zboží z jiného členského státu);
- 8) znalost skutečného producenta zboží z CMR listů (vědomost žalobkyně o tom, že přeprava zboží probíhá z Polska přímo do jejího skladu a že přeprodej zboží přes mezičlánky probíhá pouze online);

- 9) nestandardnosti ve smluvní dokumentaci (kupní smlouvy mezi žalobkyní a jejími dodavateli byly podepsány nikoliv předsedou představenstva žalobkyně, který byl uveden v hlavičce smluv, ale vedoucím lisovny, v kupní smlouvě s ANDI trade nebylo dostatečně určité specifikováno množství dodávky oleje, smlouvy v bodě odpovědnosti za vady odkazují na zrušený občanský zákoník, kupní smlouva s dodavatelem KOMODITY.EU nebyla dále řádně datována);
- 10) obchodování s rizikovou komoditou – řepkovým olejem.
46. Žalobkyně v podané žalobě zpochybňuje každou z dílčích objektivních okolností.
47. Jak již bylo výše uvedeno, závěry žalovaného zjištěné při místním šetření v Biona Jersin, nejsou využitelné, neboť byly získány nezákonným postupem (v podrobnostech viz předchozí rozsudek č. j. 30 Af 95/2018-65 v této části potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 399/2020-59; viz body 17 a 18 výše). Soud proto posuzoval, zda žalovaným zmíněné objektivní okolnosti i bez využití závěrů místního šetření postačí pro dovození vědomosti žalobkyně o podvodu. Pokud by tomu tak bylo, nemělo by porušení daňového řádu při provádění místního šetření vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
48. Obecně lze souhlasit se žalobkyní, že pře prodej zboží v řetězci je typický pro nákup surovin na burze. V takových případech zpravidla dochází k přeprodávání zboží bez fyzického převzetí a kontroly zboží. Je však nutné zdůraznit, že za situace, kdy žalobkyně započala obchodovat s řepkovým olejem, který do té doby nenakupovala (pouze produkovala a následně prodávala), sejevilo správci daně oprávněně nestandardní, že se žalobkyně nesnažila oslovit přímo výrobce suroviny, případně předchozí články v řetězci, ale bez řádného prověření začala odebírat zboží od dodavatele, který vůbec neměl zkušenosti v oboru, aniž by prověřovala možnosti dodání oleje od jiných společností, případně aniž by provedla (a správci daně doložila) šetření trhu ohledně nabízené ceny zboží. To vše za situace, kdy řepkový olej bylo možné považovat za do jisté míry rizikové zboží (k tomu viz příloha č. 29 správního spisu popisující rizikové obchody s řepkovým olejem nebo bod 87 napadeného rozhodnutí). Nestandardní byl rovněž způsob platby za zboží jednotlivými články v řetězci. Zboží nebylo hrazeno poté, co bylo jednotlivými články v řetězci nakoupeno, ale až poté, co žalobkyně zboží převzala a uhradila. Až následně byly prováděny platby jednotlivými články řetězce, bez nutnosti zapojení jejich vlastního kapitálu. Daný způsob soud nepovažuje za běžný způsob obchodování s komoditami prodávanými na burze (k tomu viz body 38 – 39 tohoto rozsudku).
49. Za další objektivní okolnost lze i podle soudu považovat cenu obchodovaného zboží. Ta byla stanovena pod cenou řepkového oleje obchodovaného na burze v Rotterdamu, přestože žalobkyně olej nakupovala od několikátého článku v řetězci, nikoliv přímo od producenta. Email doložený žalobkyní, nevypovídá podle soudu nic o tom, za jakou cenu byl v dané době řepkový olej standardně obchodován. Za prvé, neobsahuje konkretizaci prodávajícího zboží (nelze proto s jistotou tvrdit, že by šlo o nabídku prodeje řepkového oleje). Za druhé, nejedná se o závaznou cenovou nabídku společnosti ESAPO (hovoří o pravděpodobné výši ceny). Informace obsažené v daném emailu proto nesvědčí o jiné srovnatelné cenové nabídce. Ani vysvětlení žalobkyně, že sjednaná cena byla stanovena s ohledem na očekávaný pokles ceny řepkového oleje, se soudu nejeví přiléhavé a ze strany producentů ekonomicky racionální. Spíše tak lze přisvědčit úvahám žalovaného, že nízká cena byla odůvodněna právě nezaplacením DPH některým z článků řetězce (viz bod 81

rozhodnutí). Soud proto uzavírá, že ani nestandardně nízká cena nebyla žalobkyní přesvědčivě vysvětlena.

50. Nevyjasněny zůstaly i otázky navázání spolupráce se společností ANDI trade (viz body 62 – 65 napadeného rozhodnutí). Ve správním řízení bylo zjištěno, že kontakt na dodavatele dostal pan M. Nebylo však podrobněji objasněno, proč žalobkyně důkladněji nového dodavatele neprověřovala a začala s ním obchodovat, přestože daná společnost do té doby žádné aktivity nevyvíjela, ani neměla zkušenosti s obchodováním s řepkovým olejem. Ani místopředsce představenstva při jednání soudu okolnosti navázání spolupráce s novým partnerem a novou komoditou nebyla schopna vysvětlit. Vše prý dojednával pan M. Soud proto souhlasí se závěry žalovaného, že zahájení obchodování s novým, v daném oboru nezkušeným partnerem nebylo ze strany žalobkyně přesvědčivě vysvětleno. Vytyká-li žalobkyně žalovanému, že zorganizování spolupráce žalobkyně s ANDI trade panem B. je spekulací, soud konstatuje, že tato otázka není pro posouzení věci rozhodná; v bodě 65 napadeného rozhodnutí byla žalovaným vyslovena nad rámec nutného odůvodnění. I pokud by pan B. spolupráci nezprostředkoval, nelze pominout, že stěžejní výtky žalovaného ve vztahu k dodavateli ANDI trade směřovaly k tomu, že spolupráce byla navázána s dodavatelem, který s prodejem řepkového oleje neměl žádné zkušenosti.
51. Skutečnost, že žalobkyně přestala odebírat olej od KOMODITY.EU a poté již odebírala jen od ANDI trade, vysvětlovala nedostatečnou kvalitou oleje. Takové odůvodnění však správce daně považoval za nepřesvědčivé. Vysvětlil totiž, že i po včlenění ANDI trade do řetězce zůstaly ostatní jeho články stejné. Navíc žalobkyně musela vědět o tom, že KOMODITY.EU v řetězci setrvala, neboť jednu dodávku od ANDI trade hradila přímo na účet KOMODITY.EU (viz dohoda o provedení úhrady z 20. 1. 2015, č. 1. 44 správního spisu). Vysvětlení žalobkyně tak soud nepovažuje za přesvědčivé a ve shodě se žalovaným má za to, že ryze formální včlenění společnosti ANDI trade do řetězce svědčí o nestandardnosti obchodního jednání žalobkyně při nákupu řepkového oleje.
52. Žalobkyně se mylí, pokud tvrdí, že jako objektivní okolnost nelze uvádět nezveřejňování účetních závěrek společností ANDI trade, neboť ta své daňové povinnosti řádně plnila. Nezveřejňování účetních závěrek je standardně považováno za do jisté míry rizikovou okolnost, která sama o sobě neznamená vědomost odběratele o účasti dodavatele na daňovém podvodu. Ve spojení s dalšími objektivními okolnostmi však může závěr o vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu založit. U společnosti KOMODITY.EU pak žalovaný zmínil, že pokud by žalobkyně blíže zkoumala bonitu tohoto dodavatele na základě dokumentů založených ve Sběrce listin, musela by zjistit, že se společnost nejeví jako bonitní (viz body 79 – 80 rozhodnutí). I tato skutečnost představuje další střípek svědčící o nedostatečném prověřování obchodních partnerů v dané transakci.
53. Nestandardnosti lze spatřovat rovněž ve smluvní dokumentaci (viz body 83 – 86 rozhodnutí). Soud souhlasí se žalovaným, že mezi objektivní okolnosti lze zařadit rovněž vágní úpravu smluv, případně jejich obsahové či formální vady. Kupní smlouva uzavřená s ANDI trade byla podepsána panem M., přestože ve hlavičce smlouvy byl uveden předseda představenstva. I pokud by daný typ smlouvy byl pan M. oprávněn podepsat, nebylo vysvětleno, proč byla smlouva v záhlaví chybně formulována. Předmět smlouvy se týkal dodávek oleje v prosinci 2014; podle smlouvy však byly realizovány dodávky v kontrolovaných obdobích leden až březen 2015, které předmětnou smlouvou nebyly nijak pokryty. Rozsah plnění ani předmět smluvního vztahu nebyl určité vymezen. Další

okolností svědčící o nedostatcích smlouvy byla úprava odpovědnosti za vady odkazující na zrušený obchodní zákoník, či nedostatečné datování smlouvy. Přestože se žalobkyni dané nedostatky mohou jevit jako malicherné, v kontextu všech výše zmíněných objektivních okolností přispívají k závěru o její vědomosti o podvodu na DPH.

54. Žalobkyně zpochybňovala rovněž argumentaci žalovaného, že z CMR listů mohla zjistit výrobce oleje a odebrat jej přímo od něj, bez využití mezičlánků v řetězci. Tvrdila, že obsah CMR listů byl znám pouze zaměstnankyni ve skladu, která žádné šetření výrobce či mezičlánků v řetězci neprováděla. K tomu soud poznamenává, že argumentace žalovaného nesměřovala k tomu, že by zaměstnankyně skladu měla CMR listy nějak dále zkoumat a vyhodnocovat. Žalovaný hodlal akcentovat, že žalobkyně, přestože měla k dispozici nástroje, jak pro sebe zajistit cenově výhodnější nákup řepkového oleje, nic v tomto směru nečinila, na bližší zkoumání situace na trhu rezignovala a bez patřičného ekonomického prověření nákupů plně důvěřovala svému dodavateli, který neměl s obchodováním s daným typem komodity žádné zkušenosti. Tvrzení žalobkyně, že by bylo v rozporu s dobrými mravy soutěže, pokud by komoditu nakoupila přímo u výrobce, nebylo nijak blíže odůvodněno ani doloženo.
55. Soud souhlasí se žalobkyní, že úvahy žalovaného zpochybňující potřebnost nákupu oleje nejsou zcela přiléhavé. Žalovaný není oprávněn žalobkyni stanovovat její obchodní strategii, ani určovat, jakým způsobem měla řešit problém s vyšším obsahem vody v oleji. V průběhu řízení nebylo nijak zpochybněno, že by daný problém nebylo možné řešit způsobem, který žalobkyně zvolila – smícháním olejů s vyšším a nižším obsahem vody (viz stanovisko doc. B.). Nepřípadný je proto argument žalovaného, že daný problém měl být řešen dosušením vlhkého řepkového semene. Tato varianta podle žalobkyně možná nebyla, jelikož problém byl zjištěn až po vylisování veškerého vlhkého semene. Potud se soud se žalobkyní ztotožnil. Přesto však musí konstatovat, že se mu odůvodnění potřebnosti nákupu oleje z Polska jeví jako nevěrohodné. Celá záležitost údajně začala reklamací od společnosti Via-Rek, které byl dodán olej nesplňující sjednaný limit do 0,3 % vody v oleji. Ze správního spisu vyplývá, že v oleji byl rozborem z 1. 9. 2014 zjištěn obsah vody ve výši 0,43 % (viz příloha na č. 37 správního spisu). Pokud dané společnosti kvalita dodaného oleje nevyhovovala, není zřejmé, proč se jej žalobkyně nepokusila prodat jiným společností, případně řešit záležitost slevou z kupní ceny. Ze stanoviska doc. B. vyplývá, že mezinárodně uznávaný přípustný limit obsahu vody v oleji činí 0,5%, tj. více než byl obsah vody zjištěný rozborem u odběratele Via-Rek. O této možnosti využití (která by se jevila jako nejjednodušší) se žalobkyně vůbec nezminila. K řešení situace zvolila způsob, který nikdy dříve ve svém podnikání nevyužila – nakoupila olej z Polska od neproověřeného dodavatele, vlastní vlhký olej s ním smíchala a část takto smíchaného oleje prodala zpět do Polska. Byť soud nepochybně, že problém vysokého obsahu vody v oleji bylo možné řešit zvoleným způsobem, jeví se dané vysvětlení potřebnosti nákupu oleje ne zcela přesvědčivě, pokud je zřejmé, že limit Fediol 0,5 % překročen nebyl, případně že vyšší množství vody v oleji lze standardně řešit tomu odpovídající slevou z ceny (viz strany 2 a 3 stanoviska doc. B., č. l. 109 - 110 spisu).
56. Soud tak uzavírá, že žalovaný snesl dostatek objektivních okolností, které vedou k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od dodavatelů ANDI trade a KOMODITY.EU účastní obchodu zatíženého podvodem na DPH. I pokud by soud za objektivní okolnost nepovažoval způsob vysvětlení potřebnosti nákupu oleje (z důvodu pochybení žalovaného při místním šetření a s ohledem ne zcela přesvědčivé odmítnutí

způsobu řešení problému s vyšším obsahem vody v oleji žalovaným), lze konstatovat, že ostatní žalovaným zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují vědomost žalobkyně o podvodu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Žalobkyně přitom nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila (k tomu soud v podrobnostech odkazuje na bod 95 napadeného rozhodnutí).

57. Námitku žalobkyně, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, soud neshledal důvodnou. Správními orgány zjištěné skutkové okolnosti postačovaly pro závěr o existenci podvodu i vědomosti žalobkyně o něm, proto nebylo nutné provádět v daňovém řízení další dokazování.
58. Námitka nesprávného posouzení vědomosti žalobkyně o podvodu tak není důvodná.

## VII. Závěr a náklady řízení

59. S ohledem na závěr vyslovený v bodě 56 výše lze konstatovat, že vada řízení, spočívající v nezákonném provedení místního šetření (viz rozsudek č. j. 30 Af 95/2018-65), neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. I přes určitá procesní pochybení či nepřesnosti závěry žalovaného o nutnosti odepření nároku na odpočet žalobkyni z důvodu účasti na podvodu ob stojí. Soud tak neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch irně měla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost přípustná (§ 102 s. ř. s.) Nepřípustná je však taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Kasační stížnost lze podat ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 21. února 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu