



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka v právní věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 9. 7. 2021, č. j. 26575/21/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

- I. Vymezení věci a stručný obsah žaloby

1. Včasně podanou žalobou žalobce brojí proti shora označenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně, jímž byly změněny odvoláními napadené dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 22. 7. 2014, kterými byla žalobci dodatečnými platebními výměry doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden 2013 a rovněž tak bylo změněno penále.
2. Napadené rozhodnutí bylo vydáno poté, co bylo předchozí rozhodnutí žalovaného o odvoláních žalobce směřující proti totožným platebním výměrům a současně na něj navazující rozsudek krajského soudu ze dne 11. 5. 2016 č. j. 10 Af 41/2015 – 106 zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016 – 70, kdy následně žalovaný dne 13. 7. 2018 pod č. j. 31586/18/5300-22441-71848 rovněž změnil odvoláním napadené dodatečné platební výměry ze dne 22. 7. 2014, přičemž Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2018 zamítl rozsudkem ze dne 20. 2. 2019 č. j. 50 Af 26/2018 – 126, přičemž na základě kasační stížnosti rozsudkem NSS č. j. 3 Afs 80/2019 – 126 byl rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019 č. j. 50 Af 26/2018 – 126 zrušen a věc byla vrácena k dalšímu řízení.
3. Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2018 č. j. 31586/18/5300-22441-701848 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to rozsudkem č. j. 57 Af 8/2020 – 261, přičemž kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla rozsudkem NSS 2 As 106/2021-92 jako nedůvodná zamítnuta.
4. V daném případě žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden – prosinec 2011 a 2012 a leden – duben 2013. U žalobce byla zahájena daňová kontrola dne 5. 6. 2013 na DPH za uvedená zdaňovací období a dne 16. 7. 2014 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty. V rámci daňových přiznání žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z pořízení pohonných hmot na základě daňových dokladů, když v těchto případech přepravu předmětných PHM z rafinérie v Rakousku, v Německu, na Slovensku a ve Slovinsku zajišťoval sám žalobce vlastními dopravními prostředky. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dodatečné platební výměry, ve kterých snížil nárok na odpočet daně uplatněný neoprávněně žalobcem na základě daňového přiznání k DPH. Mezi účastníky je pak na sporu, zda žalobce má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za nákup PHM, které byly předmětem řetězových dodávek.
5. Žalobce zejména namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí proto, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci daňového podvodu v případech, kdy došlo k doměření daně a že žalobce na svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Dále namítá, že žalovaný odmítl řadu jeho důkazních návrhů a skutkový stav nebyl zjištěn dostatečným způsobem, čímž došlo k porušení práva žalobce na spravedlivý proces. Dále žalobce namítá svou dobrou víru tedy, že přijal všechna opatření, která byla lze po něm rozumně vyžadovat, aby se svému zapojení do daňového podvodu vyhnul. Žalobce rozporuje, že k daňovému podvodu nedošlo ve všech případech, tedy, že ne ve všech případech žalovaný prokázal existenci chybějící daně. Dále tvrdí, že žalovaný neprokázal existenci objektivních skutkových okolností, ze kterých by bylo možno jednoznačně dovodit, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo vědět mohl a měl a dále namítá, že přijal veškerá opatření, která byla lze po něm rozumně vyžadovat, aby se své účasti na daňovém podvodu vyhnul. Má za to, že v jeho případě

nedošlo ke splnění ani jedné podmínky k tomu, aby jí byl odejmut nárok na odpočet daně. V souvislosti s tím žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a dovozuje, že je evidentní, že skutečnost, že z některých předchozích článků pouze nezaplátil daň nebo je v době provádění kontroly společnost nekontaktní nedokládá existenci daňového podvodu, respektive chybějící daň. Žalobce uvádí v žalobě judikaturu v bodech 52 – 61, aniž uvádí skutkovou návaznost na předmětnou věc. Dále žalobce cituje stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C - 4/20 ALTI- OOD.

6. Dále žalobce namítá, že skutečnost, že daň byla článkům řetězce stanovena podle pomůcek a následně nebyla uhrazena, neprokazuje spojitost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu žalobcem, kdy v souvislosti s tím odkazuje žalobce na rozsudek NSS č. 5 Afs 60/2017 – 60 ze dne 30. 1. 2018. Žalobce má za to, že žalovaný byl povinen vést dokazování směrem k výši skutečné daně, jelikož kontumační povahu pomůcek nelze použít ve prospěch žalobce.
7. Podle žalobce pouhá skutečnost, že v obchodních řetězcích nebyla odvedena daň, neprokazuje existenci podvodu na DPH. V souvislosti s tím žalobce poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60. Podle žalobce byl žalovaný k unesení důkazního břemene povinen doplnit daňový spis o daňové spisy uvedených firem v článku řetězce, aby bylo prokázáno, jak byla těmto subjektům doměřena daň podle pomůcek a jak souvisí se zapojením žalobce do obchodního řetězce. Dále v žalobě bodě 71 – 89 žalobce uvádí případy, kdy podle žalobce ze strany žalovaného nebylo prokázáno, že se jedná o chybějící daň a daňový podvod ve smyslu judikatury SDEU a NSS a jak tato chybějící daň souvisí se zapojením žalobce do obchodního řetězce a jeho povědomostí o daňovém podvodu.
8. Žalobce namítá neprověření možné úhrady daně ke dni vydání rozhodnutí o odvolání, kdy dle žalobce správce daně musí postavit najisto a řádně odůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě DPH, tedy k porušení neutrality DPH. Je rovněž rozhodné, k jakému okamžiku dojde k porušení neutrality DPH a zda toto porušení trvá i v okamžiku odnětí nároku na odpočet, tedy v okamžiku vydání rozhodnutí. Žalovaný tedy byl povinen zohlednit skutkový stav ke dni svého rozhodování, a proto měl revidovat všechny případy údajně chybějící daně a prokázat, že tato chybějící daň existuje i ke dni vydání nového rozhodnutí o odvolání. Žalovaný ovšem dokazování nijak nedoplnil a neprokázal existenci chybějící daně k aktuálnímu okamžiku.
9. Dále žalobce tvrdí, že nárok na odpočet daně nelze odepřít vícekrát v rámci jednoho řetězce. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že stejně jako žalobci byl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu rovněž společnosti FUEL SPEDITION. Pokud totiž dojde k prvnímu odepření nároku na odpočet, přestala chybějící daň existovat a není tak splněna základní podmínka pro druhé či každé další odepření nároku na odpočet daně na vstupu.
10. Nebylo prokázáno, že žalobce o daňovém podvodu věděl nebo vědět měl, či mohl vědět. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 297/2019 – 40. Dle něhož tvrzení o existence okolností indikující rizikovost vznáší správce daně, a proto je na žalovaném důkazní břemeno.
11. Žalobce v souvislosti s hodnocením dobré víry, respektive zapojením do předmětných obchodů, poukazuje na jím zvolený obchodní model, kdy záleží na posouzení, zda se

v případě prověřovaných transakcí jednalo o standardní či nestandardní transakce. Žalobce má za to, že standardnost zvoleného obchodního modelu byla doložena znaleckým posudkem ze dne 29. 8. 2018. Žalobce poukázal na to, že působí na trhu s PHM již od roku 1998 a vlastní několik čerpacích stanic PHM. Žalobce zajišťoval přepravu pohonných hmot z jiných členských států Evropské unie do České republiky, a to zejména z Rakouska, Německa, Slovenska a Slovinska. Zboží pak bylo v průběhu jediné přepravy přepravováno mezi několika subjekty. Žalobce v mnoha případech vystupoval jako přepravce, ale byl rovněž koncovým odběratelem PHM, které nakupoval od dodavatelů registrovaných k DPH v ČR nebo případně PHM prodával svým odběratel. Místem vykládky zboží byly tedy čerpací stanice žalobce nebo čerpací stanice jeho odběratelů. Má za to, že jeho obchodní model byl zcela standardní a odpovídá všem legislativním podmínkám. Motivem žalobce, že si prováděl vlastní přepravu PHM, byla absolutní kontrola nad kvalitou PHM a nad tím, že dojde k řádnému vypořádání spotřební daně. Podle žalobce jako důvod pro zapojení do obchodního modelu byla nemožnost pořídit pohonné hmoty přímo a bezprostředně ze zahraniční rafinérie. Dále snaha vyhnout se nákupu nekvalitního zboží a ujistit se, že dojde k řádnému uvolnění zboží do volného daňového oběhu. Žalobce má za to, že napřímo nemohou nakupovat zboží ani velcí odběratelé, o čemž svědčí případ Státního podniku Čepro, který rovněž nenakupuje přímo, ale využívá prostředníka společnost P3CHEM. Jestliže by žalobce kúpoval zboží, které mu bylo stáčeno z cisteren dodavatele, neměl by pak možnost ověřit si kvalitu zboží, proto žalobce využíval možnost, že zboží dopravil svému dodavateli ze zahraničí do určeného místa na území ČR, kde bylo zboží propuštěno do režimu volného daňového oběhu. Jednak řidič cisterny věděl, že je mu nakládáno objednané zboží a ne například formovací olej. Rovněž byl řidič přítomen toho, že zboží bylo doručeno do místa určení, kde často za asistence Celní správy bylo propuštěno do volného daňového oběhu. Tento zvolený způsob obchodování je dle žalobce běžný a naprosto standardní, což potvrzuje i tisková zpráva Unie nezávislých petrolejářů ČR. Na adresu dodavatelů daňového subjektu žalobce uvedl, že se jedná o zavedené firmy na trhu, jejichž sídlo nebylo tzv. virtuální a byly i zastoupeny svými statutárními orgány a spolupráce byla s nimi dlouhodobá. Obchodní model žalobce byl tedy standardní objektivně možný a nikoliv zjevně nelogický.

12. K jednotlivým výtkám o nestandardnosti obchodování žalobce vedl, že jím zvolený obchodní model odpovídal obchodním i platebním podmínkám ze strany zahraničních rafinérií, přičemž žalobce neměl před uzavřením kontraktu možnost zjistit kolik subjektů je do obchodního řetězce zapojeno. Žalovaným nebyla doložena odchylka sjednané ceny od ceny v tu dobu obvyklou. Napadená rozhodnutí obsahují pouze obecná tvrzení bez uvedení konkrétních cen u jednotlivých dodávek pro celé kontrolované období. Žalovaný zcela přehlédl, že v případě společnosti TOTAL ČR žalobce fakturoval této společnosti dopravu, zatím co v případě společností ZentA, Bruto a ConFuel doprava samostatně fakturována nebyla. Tyto skutečnosti se pak projeví ve výši kupní ceny, což žalovaný v úvahu nevzal. Dále v bodě 146 žaloby žalobce poukazuje na obchod ze dne 30. 8. 2021, kdy žalobce nakoupil 30 532 l motorové nafty, kdy poukázal na to, že ani na jednom předcházejícím článku tuzemské části obchodního řetězce nedošlo k nestandardnímu snížení ceny, z důvodu chybějící daně. Průběh obchodního řetězce byl zcela nestandardní. Žalobce považuje za logické, že cena PHM nakoupených v obchodním řetězci ze zahraničí je nižší cena, než cena PHM nakoupených od společnosti Čepro v tuzemsku. Ceny byly u každé dodávky cenami v daném místě a čase obvyklými. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na znalecký posudek, ze kterého vyplývá, že výše kupních cen ve všech

případech odpovídala v kontrolovaném období ceně obvyklé. Rozdíl ve výši kupní ceny u jednoho obchodního případu Bruto versus Total Česká republika není nijak nestandardní. Zcela běžná je odchylka mezi cenami u jednotlivých prodejců ve výši 4 – 10 %, což žalobce doložil záznamem o prodejních cenách pohonných hmot na čerpacích stanicích dne 12. 2. 2019 a 15. 2. 2019. Tímto důkazem žalobce vyvrátil tvrzení o nestandardnosti realizovaných nákupních cen.

13. Dále žalobce namítá, že v naprosté většině transakcí požadovali bezprostřední dodavatelé žalobce úhradu za objednané zboží předem. Společnost Total úhradu předem nepožadovala, a to z toho důvodu, že žalobce jednak prošel ratingem u této společnosti a jednak z toho důvodu, že společnost Total měla své pohledávky vůči žalobci pojištěny. Ve většině transakcí požadovali dodavatelé úhradu za objednané zboží předem, což je obvyklá obchodní praktika. Mezi dodavateli žalobce byli uzavřeny písemné rámcové smlouvy, na které navazovaly písemné objednávky v elektronické podobě.
14. Žalobce dále rozporuje zjištění ohledně výše základního jmění, kdy dle žalobce není zřejmé, jak výše základního jmění signalizuje u bezprostředních dodavatelů žalobce realizaci daňového podvodu úplně jiným článkem řetězce, kdy dle žalobce se všichni jeho dodavatelé z hlediska plnění svých daňových povinností chovali korektně.
15. Žalobce k výtce, že jeho řidiči byli instriováni přímo ze strany bezprostředních dodavatelů žalobce poukázal na to, že touto praktikou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku č.j. 2 Afs 155/2016-70 a neshledal tuto praktiku nijak nestandardní.
16. Žalobce dále namítá neúplné dokazování s tím, že důkazní břemeno nese v tomto případě výhradně správce daně. Žalobce poukázal na provedené dožadání šetřením u některých z článků obchodního řetězce, kdy z přímých dodavatelů žalobce bylo šetření provedeno pouze u Kontfueldistribution, M.M. a NIK Oil s.r.o. u ostatních dodavatelů šetření neproběhlo. Nedošlo tedy ke zjišťování rozhodných skutečností u společnost Bruto, ZentA a Eryx, když dodávky představují 97,69 % z objemu neuznaného nároku na odpočet. Dožadání bylo provedeno ne u všech subjektů, se kterými daňový subjekt ani nepřišel do obchodního ani jiného styku, což vyplývá z přehledu, který žalobce vypracoval a uvedl pod bodem 175 žaloby. Podle žalobce nelze zjistit skutkový stav, jestliže nebylo provedeno místní šetření u společnosti Bruto, ZentA a Eryx, žalobce navrhoval provedení výsledků svědků, a to statutárních orgánů bezprostředních dodavatelů za účelem zjištění právních, obchodních a osobních vazeb. Ovšem tyto důkazní návrhy nebyly provedeny, proto byl žalobce zkrácen na právu na spravedlivý proces.
17. Žalobce má za to, že přijal všechna opatření, která byla lze po něm rozumně požadovat, aby se vyhnul své účasti na daňovém podvodu. Svědčila mu tak dobrá víra, a proto nelze odpočet odepřít. Žalobce tedy dodržel dostatečnou míru obezřetnosti a přijal i dostatečná opatření, která po něm mohla být vyžadována. Nad rámec údajů z veřejně přístupných evidencí vyžadoval žalobce po svých rozhodujících partnerech pravidelně předkládat jejich bezdlužnost, což bylo ze strany společností Bruto, a. s. a ZentA, s. r. o. předkládáno. Správce daně tato opatření označil za nedostatečná, když zároveň nebyl schopen uvést, jaká další opatření měla žalobkyně přijmout. Dále žalobce uvádí, že z dostupných informací mu nebyly všechny články řetězce známy. Jestliže se žalovaný odvolává na CMR listy a doklady o přepravě, tak na nich jsou pouze uvedeny osoby oprávněných příjemců a zřejmě prvních pořizovatelů na území ČR. Z těchto údajů nelze, o délce obchodního řetězce a o jejich účastnících, seznat ničeho. K upozornění na tzv. virtuální sídla odkázal žalobce na

rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 216/2018-47. K nezveřejnění účetních závěrek odkázal žalobce na statistiku, dle které je spíše standardem nezveřejňování účetních závěrek. Žalobce dále uvádí, že jednotliví účastníci obchodních transakcí nebyli známi a že osoby oprávněného příjemce a prvního pořizovatele na území ČR mu byli známi až ex post z CMR listů a dokladů o přepravě. Žalovaný tedy klade žalobci k tíži něco, co objektivně nebyl schopen provést. Tím se žalovaný dopouští předsudku zpětného hodnocení, kterého je nutno se vyvarovat. Žalobce si není vědom jakéhokoli porušení povinnosti. Prováděl svoji obchodní činnost způsobem, který považoval za zcela standardní, pochybení při správě daní a narušení daňové neutrality se nedopustili ani jeho přímí obchodní partneři. Žalobce přijal taková opatření, která bylo možno po něm rozumně vyžadovat. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že ve všech případech, kdy přistoupil k odnětí nároku na odpočet, došlo k daňové ztrátě. Žalovaný tedy neprokázal, že žalobce věděl nebo vědět mohl či mohl o tom, že se účastní obchodních řetězců zasažených daňovým podvodem, proto je navrhováno zrušení napadeného rozhodnutí s tím, aby věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručné vyjádření žalovaného

18. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, neboť napadené rozhodnutí o odvolání považuje za zákonné. Ve vyjádření odkázal na odůvodnění žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém podal vyčerpávajícím způsobem zdůvodnění k jednotlivým námitkám žalobce. Žalovaný zdůraznil, že v předcházejícím rozsudku krajského soudu č.j. 50 Af 26/2018-126 soud shledal námitky žalobce nedůvodnými, zejména co se týče existence podvodu na DPH, objektivních okolností, vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH. Žaloba tak v drtivé většině představuje pouhou kompilaci již jednou soudem vyřešených námitek. Na základě dokazování provedeného v odvolacím řízení bylo prokázáno, že žalobce věděl nebo minimálně vědět mohl a měl, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. K námitce žalobce, že pouhá skutečnost, že v obchodních řetězcích nebyla odvedena daň, neprokazuje existenci podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že v daném případě byla prokázána nejen existence chybějící daně u předmětných článků obchodních řetězců, ale rovněž i existence nestandardních okolností obchodních transakcí svědčících o podvodném charakteru těchto obchodních řetězců. Ohledně námitek žalobce, týkajících se chybějící daně, žalovaný konstatoval, že se s nimi rovněž detailně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Námitky v žalobě v bodě 74 – 80, 83, 84, 87 považoval za nedůvodné a odkázal na jednotlivé body napadeného rozhodnutí. Rovněž tak neshledal důvodnými námitky ohledně chybějící daně u společnosti Uneda, s.r.o. a u společnosti MALKON, s. r.o.. Rovněž tak nedůvodné je tvrzení žalobce v bodě 85, neboť není pravdivé a rovněž tak i u společnosti CPD, ohledně chybějící daně.
19. K namítanému neprověření možné úhrady daně ke dni vydání rozhodnutí o odvolání žalovaný rovněž odkázal na bod 94 rozhodnutí o odvolání s tím, že není pravdou, že by se žalovaný touto otázkou nezabýval, když v souvislosti s tím odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 157/2020-61 ze dne 8. 9. 2021.
20. K objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že v daném případě ve smyslu rozsudků Nejvyššího správního soudu č.j. 4 Afs 104/2018-79 a č.j. 9 Afs 69/2019-58 vymezením objektivních okolností byla prokázána souvislost mezi žalobcem a obchodními společnostmi, které neodvedly daň. V dané věci identifikované objektivní okolnosti spolehlivě tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které právě ve svém celku a komplexnosti spolehlivě prokazují, že žalobce

minimálně vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. K ceně PHM žalovaný uvedl, že žalobce, jako odborník na obchodování s PHM, měl informace o ceně zboží na trhu, a přesto uzavřel obchodní transakce na pořízení PHM za ceny nižší, než tomu bylo v případě nákupů od obchodní společnosti Total, přestože z přepravních dokladů přitom musel vědět, že do obchodů s PHM byly krom jeho a přímých dodavatelů zapojeny další obchodní společnosti, což by z logiky věci mělo cenu PHM zvyšovat. Dále žalovaný poukázal na absenci písemných smluv a objednávek v případě obchodů v milionových hodnotách s komoditou často zasaženou podvodem na DPH s výjimkou nákupu PHM od obchodních společností Total a ČEPRO, které však nebyly zasaženy podvodem na DPH, na majetkové poměry dodavatelů, kterým neodpovídá objem realizovaných obchodů v úhrnné výši milionů korun, dále na průběh obchodních transakcí, kdy celá obchodní transakce počínaje předáním nakládacích kódů přes vlastní nakládku PHM, opakovanou změnu vlastnického práva až po vykládku PHM, vystavení daňových dokladů a provedení úhrad, probíhala obvykle během jednoho dne, kdy žalobce měl se svými přímými dodavateli nadstandardní vztahy, když je nechal částečně úkolovat své zaměstnance. Dále poukázal žalovaný na rozdílnou splatnost daňových dokladů, kdy u daňových dokladů přijatých od obchodních společností Total a ČEPRO byla splatnost v délce dvou týdnů, zatímco u ostatních dodavatelů, kteří byli v řetězcích zasažených podvodem, je datum splatnosti shodné s datem vystavení daňového dokladu i s datem uskutečnění zdanitelného plnění maximálně v rozdílu jednoho dne.

21. Žalovaný má za to, že nelze standardnost zvoleného obchodního modelu dokládat znaleckým posudkem, neboť znalecký posudek byl jednoznačně zadán a zpracován na otázku právní a nikoli na otázku skutkovou, což znalci vůbec nepřísluší. Proti hodnocení žalovaného ohledně znaleckého posudku žalobce ani nijak nebrojí. V naprosté většině transakcí požadovali bezprostřední dodavatelé žalobce úhradu za objednané zboží předem. Žalovaný uvedl, že žalobce svá tvrzení nepodložil žádnými důkazy, ačkoli byl s touto objektivní okolností seznámen. Komandista žalobce jasně uvedl, že písemné smlouvy byly uzavřeny jen se společnostmi Total a ČEPRO, u kterých není identifikována chybějící daň. Žalobce nedůvodně rozporuje zjištění ohledně výše základního jmění, neboť předmětná skutečnost, že objem realizovaných obchodů neodpovídá majetkovým poměrům dodavatelů žalobce, představuje toliko dílek z mozaiky všech objektivních okolností, který je třeba posuzovat v kontextu s dalšími zjištěními a nikoli hodnotit izolovaně, jak činí žalobce.
22. Zcela nedůvodná je námitka žalobce ohledně neúplného dokazování. S žalobcem uváděnými důkazními návrhy - provedení místního šetření u dodavatele Bruto, ZentA, Eryx a provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů bezprostředních dodavatelů, provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců zapojených do předmětných odvodů s PHM se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalobce toto vypořádání námitek zcela ignoruje.
23. Žalovaný setrval na tom, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, respektive opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel, když jím provedená opatření lze označit za ryze formálního charakteru.

III. Stručný obsah správního spisu

24. Dne 5. 6. 2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen - prosinec 2010 za zdaňovací období let 2011 - 2012 a dále za leden - duben 2013. Při zahájení daňové kontroly žalobce předložil daňové doklady, faktury s přílohami, dodací listy, mezinárodní nákladní listy CMR, k dispozici byly příjemky na sklad, stáječící listy, daňová evidence daně z přidané hodnoty.
25. Dne 7. 11. 2013 byla pro žalobce vydána výzva k prokázání skutečností souvisejících se zjištěním, že zboží bylo pořízeno v řetězci plátců a fakturováno jako zboží pořízené v tuzemsku. Žalobce přitom působil jako dopravce.
26. V průběhu řízení podal vyjádření komanditista žalobce O.L., který uvedl, že působí jako přepravce, přitom zboží si společnost dováží pro sebe sama v zájmu zajištění kvality a kvantity přepravovaných minerálních olejů. Komanditista současně uvedl, že vlastnictví přechází po úhradě zboží, ale fakticky je jeho jakmile ho vyveze z celního skladu. Dopravu pak fakturoval jen tehdy, když odběratelem pohonných hmot nebyl žalobce sám.
27. Správce daně vyslechl řidiče žalobce J.P., V.K. a J.M., kteří se vyjádřili k tomu, jaké instrukce dostávali od svého zaměstnavatele a jaké od dalších subjektů, které byli do obchodování zapojeni, vyjmenovali doklady, které měli k dispozici.
28. K informacím opatřovaných o obchodních partnerech se vyjádřil P.L..
29. Správce daně vyslechl dále dodavatele žalobce M.M., za společnosti Bruto a Total podali informace účetní, vyslechnuti byli dále jednatelé některých obchodních partnerů, například M.B., jednající za Top Ten Development.
30. Daňová kontrola byla uzavřena se zjištěním, že žalobce zboží nabyt, jako vlastník v jiném členském státě, v důsledku čehož mu vznikla povinnost přiznat daň, to však neučinil a nesplnil podmínky nároku na daňový odpočet.
31. Následovalo vydání dodatečných platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období, proti kterým žalobce podal odvolání s několika dodatky. Odvolání bylo žalovaným zamítnuto.
32. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl, učinil závěr, že žalobce pořizoval pohonné hmoty v rafinériích v jiných členských státech pro sebe, jestliže v řetězci nedocházelo k reálnému obchodování s pohonnými hmotami, ale k jejich pouhému přefakturování.
33. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 5. 2016 a rozhodnutí žalovaného z 23. 9. 2015 zrušil rozsudkem ze dne 22. 12. 2016 Nejvyšší správní soud pro nedostatečně zjištěný skutkový stav věci a následné nesprávné právní posouzení této záležitosti. Bylo poukázáno na to, že v projednávané věci samotná skutečnost, že přeprava pohonných hmot byla zajišťována žalobcem, nemusí znamenat, že zboží nutně muselo být dodáno přímo žalobci jako prvnímu pořizovateli. Nejvyšší správní soud uvedl, že nelze vyloučit a je pravděpodobné, že přeprava byla žalobcem zajišťována ve prospěch dodavatele žalobce, který poté, co získal oprávnění s předmětným zbožím jako vlastník nakládat, následně zboží dodával. V rámci jedné přepravy se tak mohlo uskutečnit několik dodání. Zda k tomu skutečně došlo, má význam pro rozhodnutí věci. Neuznáním nároku na daňový odpočet pro údajnou účast žalobce na daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože k doměření daňové povinnosti došlo pro jiné důvody a na Nejvyšším správním soudu nebylo, aby posuzoval, je-li skutkový stav podle spisové dokumentace zjištěn dostatečně nebo je-li zapotřebí dokazování doplnit. Na žalovaném je provést další šetření, opatřit relevantní důkazy a vyvodit odpovídající závěry, přičemž na

žalobce a jeho dodavatele nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí.

34. V dalším řízení bylo doplněno důkazní řízení správcem daně na základě pokynů žalovaného v mezích jím vytýčených, dílem doplnil důkazní řízení žalovaný sám.
35. Spisová dokumentace obsahuje pro každé zdaňovací období na základě vystavených faktur vytvořené řetězce společností, ve kterých bylo zboží přepravováno, přičemž na konci tohoto řetězce se uvádí žalobcův dodavatel.
36. Správce daně označil subjekty, které se v řetězcích účastnily obchodních transakcí, a prostřednictvím dožádaných správců daně zjišťoval údaje o těchto subjektech, o tom zda tyto subjekty byly registrovány k dani, v jakém období, zda podávaly daňová přiznání, daň hradily. U některých subjektů bylo shledáno, že daň byla stanovena podle pomůcek. Dožádané úřady podávaly informace o tom, které subjekty nepodávaly daňová přiznání, u kterých došlo ke změně jednatele a převodu společnosti, k sídlům subjektů a zda jsou kontaktní.
37. Spisová dokumentace obsahuje informace podávané o konkrétních subjektech policii.
38. Dále dožádané úřady podávaly zprávy, že šetřené společnosti nedisponovaly žádnými sklady, neměly zaměstnance, pokud podávaly daňová přiznání, vykazovaly vysoké obraty.
39. Trestní oznámení finančního úřadu pro podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákona, bylo odloženo. Stížnost podatele krajské státní zastupitelství svým usnesením ze dne 31. 8. 2017 zamítlo. Jednalo se o trestní věc proti neznámým pachatelům, kdy skutek spočíval v tom, že nejméně od května 2010 do dubna 2013 opakovaně organizovali na základě povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dovozy minerálních olejů ze zahraničí od společností vyjmenovaných v uvedeném usnesení registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě.
40. Po doplnění dokazování byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a změnou právního názoru žalovaného. Současně byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení a odlišnému právnímu názoru ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy.
41. Předmětem jednání ze dne 14. 6. 2018 bylo nahlížení do spisu, o kterém byl pořízen protokol obsahující informace o listinách, které byly při nahlížení k dispozici a zaprotokolovány jsou otázky učiněné zástupcem žalobce vůči žalovanému.
42. Žádost žalobce ze dne 15. 6. 2018 o prodloužení lhůty k vyjádření do 31. 7. 2018 byla žalovaným projednána dne 19. 6. 2018 tak, že řízení bylo zastaveno. Bylo tak učiněno s odkazem na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lhůta zjevně prodloužit nelze, protože jedná se o lhůtu prekluzivní. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí Generální finanční ředitelství dne 14. 8. 2018 zamítlo a rozhodnutí žalovaného bylo potvrzeno.
43. Žalobce podal své vyjádření dne 25. 6. 2018 a současně navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Téhož dne bylo doplněno odvolání žalobce.
44. O odvolání s jeho doplňky rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2018. Zabýval se tím, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých žalobcem. Bylo poukázáno na vnitrostátní právní úpravu,

Směrnici Rady o společném systému daně z přidané hodnoty a judikaturu Soudního dvora Evropské unie, podle které je pro závěr o existenci nároku na odpočet daně nezbytné ověřit, zda plnění bylo uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Výjimku ze zásady, že nárok na odpočet nesmí být omezen, představuje situace, kdy nárok na odpočet daně je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přitom pouhá existence daňového podvodu nepostačuje, je-li v řetězci dodávek jedno z předcházejících plnění zasaženo daňovým podvodem, ledaže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Proto je nutné zkoumat existenci daňového podvodu a prokázat, že o tomto podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl. Za takové situace je osobu povinnou k dani možno činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno přitom leží na správci daně, k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt dochází na základě vědomostního testu. V jeho rámci je zapotřebí zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že svou transakcí účastní se plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

45. Žalovaný shledal existenci daňového podvodu. Pohonné hmoty pocházely z rafinérií v jiných členských státech, žalobce zpravidla zajišťoval jejich přepravu do České republiky a dle svého tvrzení měl v těchto obchodních transakcích dvojí postavení. Od nakládky zboží do místa určení v České republice figuroval v postavení dopravce, od uvolnění zboží do volného oběhu jako vlastník zboží. Ještě předtím než zboží přijal od svých dodavatelů, bylo toto zboží předmětem transakcí prováděných v rámci řetězců obchodních společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k předmětnému zboží. V rozhodnutí jsou rekonstruovány obchodní řetězce v jednotlivých zdaňovacích obdobích, přičemž byly využity veškeré informace, které byly k dispozici. Žalovaný vycházel ze záznamných povinností jednotlivých společností, kdy ne každá společnost tuto povinnost plnila či ji předložila správci daně, využita byla tabulka pořizená policií zachycující jednotlivé dodávky pohonných hmot, kdy cílem prověřování policejního orgánu bylo ztotožnit prvotní dovozce, kteří byli povinni k úhradě daně na vstupu a zjistit, zda svou povinnost fakticky plnili. Byli kontaktováni dodavatelé žalobce, oprávnění příjemci a celní deklaranti, zahraniční rafinérie, byly zajišťovány důkazní prostředky o existenci chybějící daně a nestandardních okolnostech transakcí. Vyjma transakcí, kdy dodavatelem žalobce byla společnost Total, byla ve všech dalších případech společností zapojených v řetězci zjištěná chybějící daň.
46. Žalovaný se dále zabýval tím, zda obchodování v řetězcích probíhalo za standardních okolností. Takové okolností nemusejí představovat pouze skutečnosti nezákonné, ale takové, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daň nebyla odvedena nikoliv v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání v řetězci. Žalobce obchodoval s pohonnými hmotami, kdy fakturace probíhala bez logického opodstatnění v řetězci se zapojením mnoha dalších obchodních společností za situace, kdy sám žalobce realizoval dopravu zboží z rafinérie přímo ke svým odběratelům, případně do svých nádrží na pohonné hmoty. Přestože žalobce některé obchodní transakce realizoval běžným způsobem, například od společnosti Total, tak většina prověřovaných obchodních transakcí měla nestandardní charakter. Obchodní struktury byly vytvořeny účelově, s cílem získat daňové výhody spočívající v tom, že některé z obchodních společností

zapojených v řetězci, daň neodvedly. Tím byl zvyšován zisk zapojených obchodních společností, přestože ty prodávaly pohonné hmoty za cenu nižší, než byla na trhu obvyklá. Kupní ceny pohonných hmot byly analyzovány a bylo zjištěno, že nejvyšší kupní cena byla u dodávek od společností Total a Čepro, tedy v případech, kdy nebyla zjištěna chybějící daň. Nejnižší kupní cena byla pak hrazena dodavatelům, kde daň chyběla. Přitom by bylo logické, že cena zboží bude vyšší tam, kde obchodní přírážku uplatňovalo větší množství zúčastněných společností. Další nestandardnost je spatřována v rozdílných termínech splatnosti faktur přijatých žalobcem. U společností Total a Čepro činila splatnost faktur 2 týdny, u třech dalších dodavatelů zapojených v řetězci je datum splatnosti shodné s datem vystavení faktury i datem uskutečnění zdanitelného plnění maximálně v rozdílu jednoho dne. Ze záznamných povinností obchodníků bylo zjištěno, že v průběhu jednoho dne byly vystaveny faktury téhož zboží mezi jednotlivými společnostmi v řetězci. Současně došlo k převodu finančních prostředků za stejnou dodávku. Poukazuje se na nelogické získávání a předávání podkladů pro fakturaci v rámci obchodních řetězců, to dělo se formou SMS k přímým dodavatelům žalobce. Tyto informace byly dále předávány dodavatelům začleněným do řetězce. Jednalo se o opačný tok podkladů pro fakturaci, i to svědčí o účelově vytvořeném obchodním modelu. Další znaky řetězových podvodů spočívají v nekontaktnosti subjektů, nemožnosti ověřit daňová priznání, virtuální sídla těchto subjektů, neplnění daňových povinností. Sídla společností se nacházela na virtuálních adresách. Společnosti nepodávaly daňová priznání a nereagovaly na výzvy správce daně. Z úřední moci byly zrušeny registrace distributorů pohonných hmot. Důvodem bylo neplnění podmínek stanovených novelou zákona o pohonných hmotách. Společnosti nezveřejňovaly účetní uzávěrky. Řada z nich je v současné době v likvidaci či byla vymazána z obchodního rejstříku. Tyto společnosti neměly seriózní zájem o dlouhodobou činnost v oblasti obchodování s pohonnými hmotami. Struktura řetězců byla vytvořena uměle, s cílem zneprůhlednit obchody s pohonnými hmotami zasažených podvodem na DPH. Struktura řetězců nevznikla náhodně, ale byla vybudována za účelem podvodu. Bylo zjištěno, že řada společností byla založena v rozmezí několika týdnů se stejnou adresou, některé společnosti bezprostředně po uskutečnění transakcí zasažených podvodem byly převedeny na cizí státní příslušníky. Tyto společnosti jsou nekontaktní. Uzavírá se, že byly zjištěny nestandardní okolnosti obchodních transakcí v rámci řetězců.

47. Úsudek o vědomostním testu vychází ze zjištění, že žalobce měl postavení dopravce i vlastníka zboží po jeho uvolnění do volného oběhu. Nákup se uskutečňoval tak, že žalobce objednal u svých přímých dodavatelů dodávku s vlastní přepravou, kterou zajistil svými dopravními prostředky, místo nakládky vždy se nacházelo v jiném členském státě, kam přijeli zaměstnanci žalobce jeho dopravními prostředky. Prvním pořizovatelem pohonných hmot nebyl přímý dodavatel žalobce, ten neměl žádný smluvní vztah se zahraniční rafinerií, což muselo být žalobci zřejmo, jestliže jako dopravce disponoval doklady CMR obsahující údaje o příjemci zboží. Od 1. 4.2010 je v provozu systém EMCS pro dopravu a sledování vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Oprávněný odesílatel, zahraniční rafinerie, musí předkládat ke schválení místně příslušnému celnímu úřadu návrh elektronického původního dokladu pomocí uvedeného systému. Celní úřad k odeslání ověřuje údaje a průvodnímu dokladu přiděluje referenční kód. Potvrzený elektronický průvodní doklad je zasílán formou elektronické zprávy odesílateli a celnímu úřadu příjemce zboží. Pro celní kontrolu vytiskne se stejnopis potvrzeného elektronického průvodního dokladu a ten je předán dopravci k doručení

příjemci. Celní zpráva monitoruje pohyb zboží v reálném čase po dobu přepravy. Jestliže žalobce zajišťoval dopravu zboží, musel elektronickými průvodními doklady disponovat a z těch mu muselo být zřejmé, že obchodní společnost se liší od žalobceva přímého dodavatele. Pokud by docházelo ke změně vlastnického práva v průběhu dopravy, musel by o tom žalobce jako dopravce vědět. Elektronický průvodní doklad musí být po celou dobu přepravy u zásilky k dispozici a k základním náležitostem patří údaje o příjemci a místu dodání. Z výpovědi komanditisty žalobce plyne, že ten věděl, že pohonné hmoty měl jako detentor ve své moci od jejich stočení až do převodu vlastnického práva pro sebe od přímého dodavatele. Kterýkoli ze subjektů v tomto mezidobí mohl uplatňovat výkon svého vlastnického práva vůči žalobci, proto ten musel naprosto přesně vědět, kdo a v jakém okamžiku byl skutečným vlastníkem zboží. Nad počtem osob zapojených v jednotlivých obchodech se žalobce nepozastavil a žádnou ze společností namátkově neproověřil. Jinak by zjistil skutečnosti, které v něm mohly vyvolávat pochybnosti o důvěryhodnosti těchto subjektů. Žalobce jako obchodník s pohonnými hmotami měl informace o ceně zboží na trhu, přesto zboží nakupoval za ceny nižší, než bylo v místě a v čase obvyklé, ač z přepravních dokladů musel vědět, že zapojením dalších společností do řetězové dodávky by mělo dojít spíše ke zvýšení než snížení ceny. Tím upřednostnil zájem o co nejnižší cenu nad obezřetným chováním, kterým by zabránil své účasti na daňovém podvodu. Muselo být rovněž zřejmé, že v době přepravy řidiči komunikovali nikoli s příjemcem zboží ze zahraniční rafinérie, ale s dodavatelem žalobce. Celá obchodní transakce obvykle proběhla během jednoho dne počínaje předáním nakládacích kódů, vlastní nakládkou zboží, opakovanou změnu vlastnického práva až po vykládku zboží, vystavení daňových dokladů a provedení úhrad. Takto by transakce nemohly probíhat, aniž by si žalobce nebyl vědom toho, že operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. S přímými dodavateli měl žalobce nadstandardní vztahy, o čemž svědčí okolnost, že je nechal částečně úkolovat své zaměstnance. Řidiči pak měli pokyn, aby se takovým úkolováním řídili. Exekuce přepravovaných pohonných hmot v konkrétních případech měla u žalobce vzbudit pochybnost o tom, není-li účastníkem podvodu na dani. Z přepravních dokladů také musel žalobce vědět, že pohonné hmoty budou vyloženy v sídle a skladu žalobce. Dále byly prověřovány personální vazby mezi žalobcem a jeho obchodními partnery. Žalobce byl jediným společníkem společnosti NIK oil, která byla též jeho přímým dodavatelem. Tehdy působil současně jako kupující i prodávající. Tato společnost pak nakupovala zboží od M.M.. Objem realizovaných obchodů s jednotlivými dodavateli neodpovídal jejich majetkovým poměrům. Kupní smlouvy byly uzavírány ústně. V souvislosti s dopravou nelze vystavit daňový doklad, ale přichází v úvahu vydání dokladu o dopravě, proto se uzavírá, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl či přinejmenším vědět mohl a měl, že účastní se podvodného jednání.

48. Ve vztahu k přijetí přiměřených opatření a dobré víře žalobce je poukazováno na to, že ten obchoduje s pohonnými hmotami dlouhodobě a má rozsáhlé zkušenosti. To může být důvodem k tomu, aby na něj byly kladeny vyšší nároky ohledně obezřetnosti při podnikání a vyvolat jeho pochybnosti o standardnosti jím prováděných obchodů. Kdyby prověřoval společnosti uvedené na přepravních dokumentech, které měl k dispozici, zjistil by, že společnosti své povinnosti neplní a mohl zjistit informace vzbuzující pochybnosti o jejich důvěryhodnosti a spolehlivosti. Žalobce jako příjemce zásilky věděl, že v přepravních dokumentech jsou uvedeny společnosti odlišné od bezprostředního dodavatele a měl se takovou situací zabývat podrobněji. Žalobce z pozice dopravce uzavíral smlouvy o

přepřevě a musel mít povědomí o údajích z nákladních listů před zahájením dopravy. Poukazuje se například na situaci, kdy v přepravním listu bylo jako místo vykládky uvedeno Horní Vltavice CZ. Pořizovatelem měla být další společnost odlišná od žalobcova dodavatele, který zboží žalobci následně fakturoval. Jestliže žalobci bylo známo, že zboží objednal od konkrétní společnosti, zboží si vyzvedl v rafinérii vlastním vozidlem, to řídil jeho zaměstnanec a místo vykládky mělo být v Horní Vltavici, pak by se měl zabývat důvodem zapojení dalšího subjektu do obchodu.

49. Návrhu žalobce na doplnění řízení výsledkem jednání obchodních partnerů žalovaný nevyhověl se zřetelem k výsledkům místního šetření, přičemž svědkové již vyslechnutí spolupráci mezi žalobcem a jimi popsali. Obchodní vazby mezi přímými dodavateli a žalobcem jsou proto objasněny. Výslech všech statutárních zástupců 96 obchodních společností zapojených v řetězcích žalovaný neprovedl, protože není jeho povinností prokázat, jakým způsobem dodavatel v řetězci podvod na dani spáchal. Musí být jen postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech takový podvod spočíval. Byly zjištěny typické znaky řetězových podvodů, a proto je provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů všech článků popsaných v řetězci nadbytečné. Takový důkaz není ani objektivně možný, protože většina obchodních společností zanikla výmazem z obchodního rejstříku, byla zrušena v likvidaci nebo byly převedeny na cizí státní příslušníky, kteří jsou nekontaktní. Provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců nemá souvislost s předmětem řízení. Tyto subjekty stojí mimo řetězovou dodávku. K argumentaci výsledky šetření policie a krajského státního zastupitelství žalovaný poukazuje na to, že k účasti na daňovém podvodu se nevyžaduje zavinění ve formě úmyslu, ale postačuje jednání nedbalostní. V dané věci byly zjištěny skutečnosti svědčící přinejmenším o nevědomé nedbalosti žalobce. Důkazní návrh ve formě znaleckého posudku za účelem zmapování řetězce firem zapojených do obchodních transakcí byl hodnocen jako nadbytečný, protože tyto řetězce zmapovaly finanční orgány a policie. Důkaz o cenách pohonných hmot není způsobilý vyvrátit skutečnost, že u obchodních transakcí zasažených podvodem na dani žalobce nakupoval pohonné hmoty za ceny nižší než v daném místě a čase obvyklé.
50. K odvolacím námitkám procesní povahy vztahujícím se k doplnění řízení se uvádí, že povinností žalovaného není zaslat odvolateli zjištěné důkazy. Povinností žalovaného bylo žalobci umožnit, aby se ve lhůtě k těmto důkazům vyjádřil a navrhl doplnění dalších důkazních prostředků. Při nahlížení do spisu byla pořízena fotokopie 213 listů odvolacího spisu pro žalobce. Již prvostupňový správce daně se zabýval možností podvodu na dani v této věci, a proto změny právního názoru v rámci doplnění odvolacího řízení nepředstavovalo překvapivou informaci. Žalovaný odpověděl na otázky č. 1, 2 a 20 vznesené při nahlížení do spisu, ostatní otázky byly posouzeny jako odvolací důvody v rámci reakce na seznámení, které budou vypořádány v rozhodnutí. Právo žalobce na spravedlivý proces nebylo porušeno tím, že doplnění dokazování prováděly stejné úřední osoby prvostupňového správce daně. Pro věc je podstatné, že úřední osoba se nepodílí na hodnocení důkazů ani na rozhodování. Stanovení patnácti denní lhůty pro vyjádření k seznámení je maximální možnou délkou lhůty, která je lhůtou prekluzivní, proto ji nelze prodloužit. Nepřiznání nároku na daňový odpočet nemá přednost před institutem ručení za daň, takový postup by znamenal narušení principu neutrality daně.
51. Žalobce soudu předložil k žalobnímu bodu vztahujícímu se k cenám zboží faktury vystavené společností Total a Bruto a dále fakturu o ceně dopravy pro společnost Total.

Dále doložil oznámení o přechodu pohledávek společnosti Total, blog vztahující se k daňovým podvodům, přehled o transakcích žalobce. Dále byly doloženy dva znalecké posudky, a to posudek k obvyklým cenám a k obchodnímu modelu o zapojení subjektů v řetězci při obchodování pohonnými hmotami dovezenými z jiných členských států.

52. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 2. 2019, č. j. 50 Af 26/2018-126 žalobu jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud nepřisvědčil námitce marného uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Přisvědčil žalovanému, že lhůta pro vyjádření nesmí být obecně delší než 15 dnů, a proto považoval zákonu odpovídající rozhodnutí o žádosti o prodloužení této lhůty, jestliže řízení o takové žádosti bylo zastaveno. Soud shledal významným ustanovení § 36 odst. 5 daňového řádu, v jehož souvislosti vyložil ustanovení § 115 odst. 3 téhož zákona. Předpokládá-li tedy § 115 odst. 3 daňového řádu nemožnost stanovit lhůtu delší 15 dnů, pak to znamená, že s uplynutím takové lhůty je spojen zánik práva i vyjádření podat. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nebyl na svých procesních právech zkrácen. Doplnění dokazování o znalecké posudky k otázkám standardnosti uplatněného obchodního modelu a obvyklé ceny PHM shledal soud nadbytečným, neboť skutkový stav považoval za spolehlivě zjištěný. Poznamenal, že znalecké posudky se provádějí za účelem prokázání otázek skutkových odborné povahy. Úkolem znalce není řešit otázky právní, což se v podstatě dělo u posudku vztahujícího se k obchodním transakcím v řetězci zapojených subjektů. Jestliže znaleckými posudky nebyly prokazovány skutkové otázky odborné povahy, pak nemožnost znalecké posudky předložit nezakládalo procesní vadu v řízení před žalovaným.
53. V dalších částech rozsudku krajský soud zdůvodnil, proč neshledal důvodnými žalobní námitky, které směřovaly proti správnosti skutkových zjištění a vyvozených právních názorů žalovaného.
54. Tento rozsudek napadl žalobce kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2019 zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, a to rozsudkem č. j. 3 Afs 80/2019-126. Krajský soud v Českých Budějovicích poté rozsudkem č. j. 57 Af 8/2020 – 261 zrušil rozhodnutí žalovaného.
55. Proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým soud zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2018, č.j. 31586/18/5300-22441-701848 a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení žalovaný podal kasační stížnost, která byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

56. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV. A K námitkám týkajících se existence podvodu na DPH

57. V daném případě je mezi účastníky na sporu, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z nákupů pohonných hmot od dodavatelů Bruto, Eryx, Impressive, Kontfuel, ZentA a Total.

58. V této souvislosti krajský soud nejprve uvádí, že se otázkou zapojení žalobce do daňového podvodu již dříve zabýval v rozsudku čj. 50 Af 33/2018-55; ani ve světle nyní uplatněné argumentace přitom neshledal, že by bylo nutné se od již dříve přijatých závěrů odchýlit.
59. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
60. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“
61. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“
62. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, Nejvyšší správní soud shrnul, „že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“.

63. Poukázat pak lze dále na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahá. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci ‚obezřetnosti‘ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude 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. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“
64. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal jednak samotnou existenci daňového podvodu a jednak existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.
65. Krajský soud v této souvislosti poznamenává, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně (tj. zpráva o daňové kontrole) tvoří při přezkumu žalobou

napadeného rozhodnutí fakticky jeden celek. Daňové orgány přitom dostatečně popsaly, na základě jakých skutečností existenci daňového podvodu dovozují.

66. V daném případě pocházely pohonné hmoty z rafinérií v jiném členském státě, přičemž jejich přepravu do ČR zajišťoval žalobce. Žalobce uvedl, že měl v daných obchodních transakcích se dvojí postavení, kdy od nakládky zboží do místa určení v ČR byl v postavení dopravce a od uvolnění zboží do volného oběhu byl pak v postavení vlastníka zboží. Žalobce pořizoval pohonné hmoty od společnosti Bruto, ZentA, Eryx, Total a Impressive, když především byly transakce s pohonnými hmotami prováděny v rámci řetězců obchodních společností, kdy docházelo k postupnému převodu vlastnického práva k pohonným hmotám. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal obchodní řetězce, a to na straně 28 až 32 v předmětných zdaňovacích obdobích, přičemž v případě nezjištěného článku v řetězci byl tento označen symbolem ????. Jak bylo zjištěno s ohledem na velké množství zapojených obchodních společností, které byly ve velké většině případů nekontaktní, pak nebylo možné ve všech případech zjistit ucelený řetězec. Žalovaný zkoumal existenci chybějící daně na úrovni obchodních společností s tuzemskou registrací k DPH, které byly prvním zjištěným pořizovatelem PHM z jiných členských států.
67. Žalobce má za to, že k daňovému podvodu nedošlo ve všech případech, tedy že ne ve všech případech žalovaný prokázal existenci chybějící daně, když v souvislosti s tím, žalobce cituje v bodě 52 až 61 žaloby judikaturu Nejvyššího správního soudu, aniž je jím učiněn závěr, jak uvedená judikatura dopadá na předmětnou věc a jaké závěry jsou na základě judikatury s ohledem na předmětnou věc ze strany žalobce učiněny. Podle žalobce skutečnost, že některý z předchozích článků nezaplátil daň, nebo je v době provádění kontroly nekontaktní, nedokládá existenci daňového podvodu.
68. Žalobní bod o neunesení důkazního břemene žalovaného o zapojení žalobce do daňového podvodu není důvodný. Povinnost prokázat, že zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a že žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že podvodu se účastní, je na správci daně.
69. V zájmu zjištění existence daňového podvodu se žalovaný zabýval, zda v obchodním řetězci chybí daň. Podle jednotlivých faktur uvedl subjekty zapojené do obchodních transakcí v řetězci, ty popsal na straně 28 - 32 napadeného rozhodnutí a na následujících stranách až do strany 64 uvedl svá zjištění k jednotlivým společnostem a v každé jednotlivé věci uzavřel, zda daň chybí. Jestliže daň, stanovená těmito společnostem, nebyla jimi zaplácena, ještě neznamená, že podmínka o existenci chybějící daně není splněna. Žalobce odpovídá za takto neuhrazenou daň nejen proto, že tato daň chybí, ale pro splnění dalších podmínek pro neuznání nároku na daňový odpočet tak, jak se těmito podmínkami bude soud dále zabývat. Požadavek žalobce na podrobnější dokazování vůči vypočteným subjektům bránila okolnost, že tyto subjekty byly zrušeny či v likvidaci, nebo jsou nekontaktní, přičemž žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, že právě takové společnosti byly vytvořeny ve stejném období s obdobnými sídly a dělo se tak s úmyslem obejít své daňové povinnosti.
70. Žalobcem jako dopravcem dovážené pohonné hmoty měly zpravidla místo určení v Horní Vltavici, v sídle žalobce. Většinou během jediného dne této přepravy došlo k několikerému přeprodání tohoto zboží, posledním v řetězci byl pak žalobcův dodavatel. Se zřetelem k charakteristice subjektů zapojených v řetězci je zjevné, že k několikerému prodeji zboží v průběhu jediného dne nesledovaly tyto subjekty využít nakoupené pohonné hmoty pro

svou vlastní ekonomickou činnost. K těmto transakcím docházelo v zájmu vyhnout se daňové povinnosti a není rozhodné, zda takovou daňovou povinností subjekty přiznaly či jim daňová povinnost byla stanovena. Pro souzenou věc je podstatné, že v případech, kdy v řetězci společností chybějící daň zjištěna nebyla, nebyla úhrada této daně žalobci předepsána. Takto nebyla daň žalobci předepsána u dodávek žalobcem přijatých od společnosti Total a ČEPRO dále v některých případech dodávek, kdy dodavatelem žalobce byly společnosti Bruto a Eryx. V souzené věci není vycházeno pouze z toho, že daň byla nezaplacena, nebo je daňový subjekt nekontaktní. Žalovaný se v každém jednotlivém případě zabýval počínáním missing tradera a dalších subjektů zapojených v řetězci a zkoumal nejen skutečnost, zda daň chybí, ale též další požadavky v zájmu zjištění, zda jedná se o daňový podvod a je-li tohoto podvodu při splnění judikaturou předpokládaných podmínek účasten též žalobce. Žalovaný prokázal, ve kterých obchodních transakcích, v nichž byl žalobce účasten, daň chybí a v případech kdy chybějící daň zjištěna nebyla, nebyl nárok žalobce na daňový odpočet odmítnut. Z dokazování vyplývají objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že přijatými plněními se účastní daňových podvodů. Okolnosti objektivní povahy vědomost žalobce o zapojení do daňového podvodu spolehlivě prokazují.

71. Ze stanoviska generální advokátky Soudního dvora Evropské unie, které je žalobcem citováno v žalobě v bodech 62 až 65, rovněž není žalobcem uvedeno, jakým způsobem lze uvedené stanovisko aplikovat na daný případ. Toto stanovisko se týká ručení za neodvedenou daň, nikoli odepření nároku na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH.
72. Nedůvodná je námitka žalobce v bodu 64 žaloby, kdy subjekty uvedené v bodě 65 podaly daňová přiznání, ovšem následně jim byla stanovena daň podle pomůcek, kterou většinou neodvedly, a proto v souvislosti s tím žalobce namítá, že ze samotné skutečnosti, že daň byla těmto článkům řetězce stanovena podle pomůcek a následně nebyla zaplacená, nelze bez dalšího dovodit povědomost žalobce o daňovém podvodu, neboť tím není prokázána spojitost mezi těmito články obchodního řetězce a žalobcem. Ani to, že žalobce věděl, nebo mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého podvodem. V souvislosti s tím odkazuje žalobce na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60. Soud k uvedené námitce však odkazuje na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 104/2018-79, dle něhož *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty...“* Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň mohl vědět) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé.“ Jak vyplývá z provedeného dokazování, tak bylo žalovaným prokázáno, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Byly zajištěny důkazy, které prokazují, že ohledně transakcí existovaly indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které musely být žalobci známy. Žalobce tedy věděl, či minimálně vědět mohl a měl, tedy měl alespoň nabyt podezření, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Dle soudu byla v daném případě prokázána, jak

existence chybějící daně u předmětných článků obchodních řetězců a rovněž existence nestandardních okolností obchodních transakcí svědčících o podvodném charakteru těchto obchodních transakcí. V případě nákupů PHM žalobcem od dodavatelů Bruto, ZentA, Eryx, KONT FUEL a Impressive v rámci řetězce, které jsou uvedeny v bodě 90 napadeného rozhodnutí, byla právě identifikována chybějící daň. Toto obchodování s pohonnými hmotami, kdy byla fakturace bez logického opodstatnění v řetězcích se zapojením mnoha dalších obchodních společností, kdy žalobce sám realizoval dopravu zboží z rafinérie přímo ke svým odběratelům případně do svých nádrží na PHM, obchody pak vykazovaly řadu rizikových znaků, které jsou typické pro podvody na DPH, neboť řetězec byl složen ze vzájemně propojených obchodních společností, z čehož vyplývá, že struktura řetězců byla vytvořena uměle s cílem zneprůhlednit obchody s PHM zasažených podvodem a cena PHM byla nižší, než tomu bylo v případě běžných dodávek. Správný je proto závěr žalovaného, že se jednalo o nestandardní obchody, které svědčí o podvodném charakteru řetězců, kdy byla rovněž detekována chybějící daň, čímž byla prokázána existence podvodu na DPH.

73. Žalobce namítá, že v bodě 51 napadeného rozhodnutí je u společnosti Ekohav uvedeno, že pořídila zboží z JČS od Doppler MINERALÖLE GmbH, které však záměrně vykázala jako tuzemské plnění s nárokem na odpočet DPH a tím snížila vlastní daňovou povinnost vzniklou z titulu následného dodání PHM v tuzemsku v rámci řetězců, ve kterých PHM nakupoval žalobce. Podle žalobce jde zřejmě o aplikaci právního názoru finanční správy, že pouhým naložením PHM na dopravní prostředek přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník, což je v rozporu s judikaturou NSS.
74. Podle názoru soudu je toto tvrzení žalobce nepravdivé, jestliže uvedená společnost Ekohav pořídila zboží z jiného členského státu, ovšem toto nepřiznala v daňovém přiznání a uvedla jej jako tuzemské plnění s nárokem na odpočet DPH a tím snížila vlastní daňovou povinnost vzniklou z titulu následného dodání PHM v tuzemsku v rámci řetězce, ve kterém PHM nakupoval mimo jiné žalobce. Jak bylo zjištěno, za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2011 nepodala společnost Ekohav daňové přiznání. Skutkově se tedy jedná o zcela jiný případ, než je uváděno žalobcem. Uvedená společnost nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu do daňového přiznání. Následně byla této společnosti vyměřena daň, kterou neuhradila. Jak vyplývá z rozsudku NSS č. j. 4 Afs 10/2020-58, nepřiznání daně z pořízení zboží z JČS lze považovat za chybějící daň. Soud poznamenává, že uvedená obchodní společnost v rámci nalézacího řízení se správcem daně nespolečně pracovala, když byla tato společnost prvním tuzemským článkem v řetězcích, které pořizovaly PHM z JČS a žalobce byl v případě dodávek od uvedené společnosti dopravcem. Daňová povinnost stanovená uvedené společnosti nebyla uhrazena.
75. Dále žalobce v bodě 75 žaloby nedůvodně namítá, že v bodě 52 napadeného rozhodnutí je uvedeno u společnosti Gerbex, že tato si až do února 2012 své daňové povinnosti hradila, ovšem od března 2012 je již nehradila a nebylo tak dle žalobce prokázáno, jak lze z tohoto vyvozovat existenci daňového podvodu a jak tato skutečnost souvisí se zapojením žalobce do obchodního řetězce. K této námitce soud uvádí, že existence chybějící daně související se žalobcem uplatněným nárokem na odpočet daně byla zjištěna za zdaňovací období březen až květen 2012, kdy uvedená společnost nehradila své daňové povinnosti. Žalovaný v případě společnosti Gerbex nezjistil existenci chybějící daně navazující na žalobce ve zdaňovacích obdobích měsíců červen až srpen 2011, listopad a prosinec 2011, leden a únor 2012. Žalobce byl i v případě dodávek PHM se zapojením obchodní společnosti Gerbex

dopravcem, což vyplývá i z CMR získaných z účetnictví žalobce. Jak bylo dále zjištěno, společnost Gerbex byla součástí řetězce obchodních společností, do kterého se zapojil i žalobce ve zdaňovacích obdobích červen, červenec, srpen a listopad 2011 a leden až květen 2012.

76. Žalobce dále v bodě 76 žaloby napadá bod 55 napadeného rozhodnutí, kdy je u společnosti Werenga uvedeno, že pořídila PHM z JČS ve stamilionových hodnotách prostřednictvím oprávněného příjemce Garantrans a nárok na odpočet daně z tuzemských plnění nebyl prokázán. Opět jde dle žalobce o aplikaci právního názoru finanční správy, že pouhým naložením PHM na dopravní prostředek přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, chybějící daň nebyla identifikována jen na základě toho, že by uvedená společnost pořídila PHM z JČS ve stamilionových hodnotách prostřednictvím příjemce Garatrans, ale že nárok na odpočet daně z tuzemských plnění nebyl prokázán, uvedená společnost za zdaňovací období říjen až prosinec 2011 neuhradila vyměřenou daň za zdaňovací období leden 2012, daňové přiznání k DPH nepodala a daň vyměřenou podle pomůcek neuhradila. Soud se ztotožňuje s odkazem žalobce na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 147/2020-37, dle kterého lze daň doměřenou nekontaktnímu subjektu považovat za chybějící daň, přičemž chybějící daň u jednoho článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato.
77. Neopodstatněně je žalobcem odkazováno i na bod 56 napadeného rozhodnutí ohledně společnosti KARSOUD Oil, kde je uvedeno, že tato společnost podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2011 a leden 2012, ve kterých vykázala milionové hodnoty přijatých a milionové hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění v tuzemsku a pořízení zboží z JČS v milionových hodnotách. Vlastní daňové povinnosti vykázala ve výši statisíců korun a také je uhradila. V rámci postupu k odstranění pochybností k nároku na DPH za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2011 bylo zjištěno, že řádně nepřiznala pořízené PHM z JČS za zdanitelná plnění na výstupu s místem plnění v tuzemsku. Dle žalobce jde opětovně o nesprávný právní názor finanční správy, že pouhým naložením PHM na dopravní prostředek přechází právo nakládat se zbožím jako vlastník. Jak bylo zjištěno, uvedená společnost pořídila zboží z JČS, avšak toto v daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2011 nepřiznala. Jak vyplývá ze spisu, uvedená společnost vyměřenou daňovou povinnost neuhradila. V souvislosti touto námitkou opětovně soud odkazuje na rozsudek NSS 2 Afs 147/2020-37.
78. Nepravdivá jsou rovněž tvrzení žalobce, že v bodě 78 ohledně společnosti VORCERADEN, v bodě 79 ohledně společnosti Uneda, v bodě 69 ohledně společnosti BONETUM, v bodě 83 ohledně společnosti Živá Energie, v bodě 74 ohledně společnosti HELLBY a v bodě 85 ohledně společnosti OMEGA, je za daňový podvod dle žalovaného považováno pouhé neuhrzení přiznané daňové povinnosti. Závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH, kromě chybějící neuhrzené daně, byl prokázán řadou zjištěných nestandardností. Žalobce obchodoval s PHM a fakturace probíhala bez logického opodstatnění v řetězcích se zapojením mnoha dalších obchodních společností. Žalobce sám realizoval dopravu zboží a řetězce vykazovaly řadu rizikových znaků typických pro podvody na DPH, a to virtuální sídlo, nepodávání daňových přiznání, neuhrzení daňových povinností a nespolupráce se správcem daně, kdy řetězec byl složen z řady vzájemně propojených obchodních společností a docházelo k opačnému toku podkladů

pro fakturaci. Tyto obchodní řetězce vznikly s cílem zneprůhlednit obchody s PHM, kdy cena PHM stížených podvodem na DPH byla nižší než u běžných dodávek.

79. U společnosti Uneda chybějící daň spočívá v neuhrazení daňové povinnosti, když tato společnost neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z fiktivních plnění, přičemž pořízení zboží z JČS u ní nebylo zpochybňováno. Dále bylo zjištěno, že sídlo této společnosti je zapsáno na tzv. „Office House“ a za dobu své existence tato společnost žádnou účetní závěrku nezveřejnila. Jediným jednatelem a společníkem byl občan Polska bez trvalého pobytu na území ČR. Součástí řetězce obchodních společností, do kterého se zapojil i žalobce, byla ve zdaňovacím období srpen 2012, kdy poslední daňové přiznání bylo uvedenou společností podáno právě za třetí čtvrtletí 2012 a je nekontaktní. Daňovou povinnost vykazovala ve výši několika milionů, přičemž ji neuhradila. Uvedená společnost ani nedisponovala s prostory, kde by se zboží údajně nakoupené ve výši několika milionů korun mohlo skladovat. Z toho je správně činěn závěr, že společnost uměle snižovala daňovou povinnost vzniklou z titulu následného dodání PHM pořízených z JČS tuzemsku, jde o fiktivně vykazovaná přijatá zdanitelná plnění tuzemsku s nárokem na odpočet daně. Proto je správný závěr žalovaného, že u uvedené společnosti byla zjištěna existence chybějící daně s nárokem žalobce na odpočet DPH.
80. Žalobce dále v bodě 82 namítá, že u společnosti MALCON je uvedeno, že doměřená daň nebyla uhrazena dobrovolně, nýbrž byla vymožena až na základě exekuce, proto žalobce má za to, že v tomto případě, pak žádná daň nechybí. K této námitce soud odkazuje na rozsudek NSS čj. 2 Afs 15/2014 – 59, dle něhož i pozdější nedobrovolnou úhradu daně lze považovat za chybějící daň.
81. K bodu 81 a 84 žaloby soud uvádí, že v těchto bodech není patrná námitka žalobce.
82. Rovněž není důvodná výhrada žalobce uvedená v bodě 85 žaloby, že v bodě 75 napadeného rozhodnutí je u společnosti SKAMATOR uvedeno, že tato společnost podala daňové přiznání za období, ve kterém byla účastna stejného obchodního řetězce jako žalobce, kdy v přiznání vykazovala stamilionové hodnoty přijatých plnění v tuzemsku i uskutečněných plnění v tuzemsku, ovšem není zde uvedeno, že by tuto daňovou povinnost neuhradila. K uvedené společnosti bylo zjištěno, že si uplatnila nárok na odpočet daně z fiktivních plnění, které následně neprokázala a neuhradila vyměřenou daň. Pořízení zboží z jiných členských států u této společnosti nebylo zpochybňováno.
83. V bodě 86 žaloby ohledně společnosti ELARIO žalobce poukazuje na nesprávný právní názor finanční správy, že pouhým naložením PHM na dopravní prostředek přechází právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. K námitce soud uvádí, že i u této společnosti byla zjištěna chybějící daň, která spočívá v neuhrazení původní daňové povinnosti, kdy daň jí následně nebyla doměřena jak tvrdí žalobce z důvodu aplikace rozsudku EMAG, nýbrž z důvodu nepředložení důkazních prostředků, a proto jí pak byla následně daň stanovena podle pomůcek. Rovněž zde bylo postupováno s odkazem na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 147/2020 – 37 (bod 36). Uvedená společnost byla rovněž součástí řetězce obchodních společností, do kterých se zapojil i žalobce, v listopadu a v prosinci 2012. Správce daně ohledně této společnosti zjistil, že obchodovala s PHM, které pořizovala z JČS od rakouské obchodní společnosti INNPrä Handl und Spedition GmbH ve spolupráci s oprávněným příjemcem PROFIMAX a ta dále PHM prodávala tuzemským odběratelům. Uvedené obchodní společnosti byla vyměřena daň podle pomůcek, kterou neuhradila. Žalobce byl v případě těchto dodávek PHM se zapojením uvedené společnosti dopravcem, což vyplývá i z CMR

získaných z účetnictví žalobce. Správně byla tedy zjištěna existence chybějící dani u uvedené společnosti.

84. Žalobce rovněž zpochybňuje chybějící daň u společnosti CPD, a to v bodě 88 žaloby, kdy k uvedené společnosti žalovaný uvedl, že tato společnost podala daňové přiznání, DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012, ve kterém vykázala přijatá plnění z tuzemska a uskutečněná plnění v tuzemsku ve stamilionových hodnotách s daňovou povinností řádu desítek tisíc korun, kdy na zahájení daňové kontroly nereagovala a nebylo tak možno ověřit správnost údajů tvrzených v daňovém přiznání DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012. K uvedené společnosti ohledně existence chybějící daně se žalovaný vyjadřuje v bodě 149 napadeného rozhodnutí. Soud se s vypořádáním této námítky zcela ztotožňuje se žalovaným, a to zejména s odkazem na uvedenou judikaturu, a to zejména na bod 29 rozsudku NSS č. j. 10 Afs 206/2020 – 41, dle něhož pro závěr o podvodu na DPH, je postačující, že daňové subjekty na první zjištěné pozici řetězců II a III neposkytly správci daně součinnost, ani přes opakované výzvy. Rovněž tak je nutno odkázat i na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 162/2018-47 (bod 18), ze kterého vyplývá, že jedním z pravidelných znaků podvodů na DPH bývá nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci, pro kterou nelze ověřit rozhodné skutečnosti pro řádné stanovení daně, tedy zda lze hovořit o chybějící dani. Jestliže tedy uvedená společnost nereagovala na zahájení daňové kontroly a nebylo tak možnost ověřit správnost údajů tvrzených v daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období, správce daně tedy nemohl ověřit, zda byla daň přiznána ve správné výši. Je pak nutno neposkytnutí požadované součinnosti považovat za chybějící daň (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 206/2020-41). Z těchto důvodů je správný závěr žalovaného, že byla prokázána i ohledně uvedené obchodní společnosti CPD existence chybějící daně.
85. Námítka žalobce ohledně neprokázání chybějící daně u společnosti HS Sped (bod 89 žaloby), jak vyplývá z bodu 87 písm. c) napadeného rozhodnutí, tak v tomto případě dle žalovaného nebyl prokázán převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, kdy na základě daňové kontroly byla uvedené společnosti zvýšena daňová povinnost za zdaňovací období III. čtvrtletí 2012, přičemž uvedená společnost vstoupila do úpadku a vyměřenou daň neuhradila. Dle žalobce proto samotné neuhrazení daně v jeho úpadku nelze považovat za daňový podvod. V tomto případě žalovaný připustil, že byl aplikován rozsudek ve věci EMAG, což tuzemská judikatura nevyloučila. V daném případě je nutno poznamenat, že platební výměr byl vydán dne 30. 3. 2016, přičemž insolvenční návrh byl podán až dne 13. 5. 2016 a konkurz byl prohlášen až dne 12. 9. 2016. Uvedená společnost tedy měla časový prostor pro to, aby byla daň uhrazena, případně aby bylo podáno ze strany daňového subjektu odvolání. Proto je zcela irelevantní odkaz žalobce, že uvedená společnost vstoupila do úpadku a nemohla vyměřenou daň uhradit. Soud poznamenává, že v případě že uvedená společnost nesouhlasila s platebním výměrem, měla možnost se bránit podáním odvolání. V daném případě je daňový podvod prokázán i dalšími okolnostmi kromě chybějící daně, u uvedené společnosti se jednalo o nestandardní postup v případě obchodování s PHM. Proto byla i správně u tohoto subjektu zjištěna chybějící daň.

IV. B Okamžik existence daňového podvodu

86. Žalobce v bodě 90 – 97 poukázal na to, že základním znakem podvodu na DPH je, že došlo ke ztrátě DPH, kdy je povinností správce daně proto zdůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě DPH a tedy k porušení neutrality DPH, kdy kromě toho, je ještě rozhodné k jakému okamžiku dojde k porušení neutrality DPH a zda toto porušení trvá i v okamžiku odnětí nároku na odpočet, tedy v okamžiku vydání rozhodnutí. V souvislosti

s tím, je pak žalobcem odkazováno na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 85/2019 – 44, dle něhož je významné, zda chybějící daň existuje ke dni, kdy se má toto opatření aplikovat, tedy ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně. Žalobce při nahlížení do spisu dne 26. 5. 2021 však zjistil, že žalovaný nedoplnil dokazování a neprokázal existenci chybějící daně k aktuálnímu okamžiku, neboť spis je ve stejném stavu, v jakém se nacházel ke dni 13. 7. 2018, kdy bylo vydáno předchozí rozhodnutí o odvolání, proto žalovaný neunesl důkazní břemeno. Úřední záznam ze dne 7. 5. 2021 není způsobilý k tomu, aby byl možný učinit závěr, když žalovaný své důkazní břemeno neunesl.

87. Žalobce dne 5. 5. 2021 navrhl žalovanému, aby prověřil, zda chybějící daň u jednotlivých článků obchodních řetězců stále existuje, zda od vydání rozhodnutí o odvolání nedošlo k jejímu zániku. Správce daně zjistil, že obchodní společnost Ekohav, TOLADENA, Werenga, KARSOUD Oil, STRATRANS, PUPAVA, CALLMED.EU, KÚBEL, TELIDA, Eavan, Uneda, Millcraft, FABULADOR, ELARIO, MOLINBAY, LEDEPOST, OMEGA před ověřováním chybějící daně popřípadě krátce poté byly vymazány z obchodního rejstříku, čímž došlo k jejich zániku, proto u těchto společností neexistuje daňový subjekt, který by daň chybějící uhradil. Tato skutečnost však neznamená zánik chybějící daně, neboť ta nadále chybí a je tedy z toho zřejmo, že již nebude nikdy uhrazena. Bylo nadbytečné toto zjištění v úředním záznamu ze dne 7. 5. 2021 uvádět, jestliže uvedené firmy neexistují. Dále správcem daně došlo dle úředního záznamu k ověření chybějící daně u obchodní společnosti GERBEX, SEDANA, ECOLL, LL OIL, FENTAL, HELLBY, SKAMATOR: MALDIVA, Akacuki, Investment, KENESWILL, DANINGHAN, JM VIVAT, IMORATIX, RENOIL, FUEL SPEDITION, HS Sped, Barington, VORCERADEN a LEGANT OIL. Žalovaný v informačním systému ověřil, že u těchto společností jsou evidovány mnohamilionové nedoplatky na DPH, které přesahují výši vyměřené daně, z čehož tedy byl učiněn žalovaným závěr, že tyto obchodní společnosti ani po dokazování v roce 2018 své daňové povinnosti neuhradily. Je tedy zřejmo, že se žalovaný tímto návrhem žalobce ohledně prověření, zda chybějící daň u uvedených společností ještě existuje řádně zabýval.
88. Soud má za to, že je zcela nepřipadný odkaz žalobce na rozsudek NSS č. j. 3 Afs 85/2019 – 44, když v tomto případě je nutno odkázat na recentní rozsudek NSS č. j. 5 Afs 157/2020-61, dle něhož, ... *„je namístě nárok na odpočet odepřít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena. Jak správně uvedl žalovaný, odepření nároku na odpočet v takové situaci nesplňuje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, za který uplatňovaný nárok vychází“*. Z uvedeného pak vyplývá, že i v případě, kdy by došlo k úhradě chybějící daně, nemohla by tato skutečnost zvrátit existenci podvodu.

IV. C Nárok na odpočet nelze odepřít vícekrát v rámci jednoho řetězce

89. Žalobce v bodech 98 až 100 uvádí, že z napadeného rozhodnutí je patrné, že nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu byl odepřen rovněž společnosti FUEL SPEDITION, když v souvislosti s tím žalobce odkazuje na judikaturu, aniž je jím citováno číslo jednacích rozsudků NSS. Má za to, že není možné odepřít nárok na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na daňovém podvodu více subjektům v rámci jednoho obchodního řetězce. Podle žalobce, pokud dojde k prvnímu odepření nároku na odpočet, přestala chybějící daň existovat a není tak splněna základní podmínka pro druhé či každé další odepření nároku na odpočet daně na vstupu. Uvedená námitka dle soudu důvodná není, a to s odkazem na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 158/2019-63, na který odkazuje i žalovaný.

V bodě 52 citovaného rozsudku je uvedeno, „že lze přisvědčit argumentaci žalovaného, že nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou SDEU odeprít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů – nárok na odpočet daně nemůže být uznán každému z daňových subjektů, který nesplní podmínky pro jeho uznání.

IV. D Neprokázání, že žalobkyně od daňovém podvodu věděla, nebo vědět měla či mohla

90. Žalovaný v daném případě učinil závěr, že objektivní okolnosti ve svém souhrnu spolehlivě tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které ve svém celku a komplexnosti spolehlivě prokazují, že žalobce minimálně vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH: cena PHM, kdy žalobce jako odborník na obchodování s PHM měl informace o ceně zboží na trhu, přesto uzavřel obchodní transakce na pořízení PHM za ceny nižší, než tomu bylo v případě nákupu od obchodní společnosti TOTAL, kdy z dopravních dokladů musel vědět, že do obchodů s PHM byly krom jeho přímých dodavatelů zapojeny další obchodní společnosti, což by z logiky věci mělo cenu PHM spíše zvyšovat než snižovat. Dále byla zjištěna absence písemných smluv a objednávek v případě obchodů v milionových hodnotách s komoditou často zasaženou podvody na DPH, majetkové poměry dodavatelů, kterým neodpovídá objem realizovaných obchodů v úhrnné výši milionů korun, průběh obchodních transakcí, kdy celá obchodní transakce počínaje předáním nakládacích kódů přes vlastní nakládku PHM, opakovanou změnu vlastnického práva až po vykládku PHM, vystavení daňových dokladů a provedení úhrad probíhala obvykle během jednoho dne, kdy žalobce měl se svými přímými dodavateli nadstandardní vztahy, dále rozdílná splatnost daňových dokladů, kdy u daňových dokladů přijatých od společnosti TOTAL a ČEPRO byla splatnost v délce dvou týdnů, zatímco u ostatních dodavatelů bylo datum splatnosti shodné s datem vystavení daňového dokladu i s datem uskutečnění zdanitelného plnění.
91. Z dokazování vyplývají objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že přijatými plněními se účastní daňových podvodů. Okolnosti objektivní povahy vědomost žalobkyně o zapojení do daňového podvodu spolehlivě prokazují.
92. Závěr žalovaného, že kupní cena byla dodavateli žalobce stanovena nestandardně, je správný a má oporu ve spise. Nejedná se o to, že žalovaný by zůstal při úsudku o výši ceny v obecné rovině, jestliže srovnával ceny společností Total a Čepro s cenami, za které pohonné hmoty prodávali žalobci další společnosti. Žalovaný měl k dispozici faktury, ze kterých je cena nakoupených pohonných hmot zřejmá. Přitom tyto ceny byly vyšší právě u společností Total a Čepro, kdy do obchodních transakcí nebyly zapojeny další společnosti, tak jako tomu bylo u zbývajících dodavatelů. Přitom tito žalobcovi dodavatelé byli několikrátým subjektem v řadě obchodníků, kdy u běžného obchodníka je předpoklad, že ten při svém podnikání míní docílit zisku a s takovým ziskem prodává zboží dalšímu subjektu. V důsledku řetězení obchodních transakcí by to pak znamenalo, že výsledná cena, za kterou zboží nakoupí žalobcův dodavatel, musí nutně být vyšší. V projednávané věci tomu tak však není, jestliže zboží bylo nakupováno za částky nižší, než tomu bylo u společností Total a Čepro, jejichž obchodování se obešlo bez mezičlánků a nebyla zjištěna chybějící daň. Jestliže má žalobce ve svém účetnictví zahrnutý tyto dva druhy faktur, na jedné straně faktury od společnosti Total a Čepro, jimž hradil vyšší kupní cenu, než tomu bylo u druhé skupiny dodavatelů, pak si mohl nestandardnosti kupní ceny být vědom.

93. Faktury předložené žalobcem pro společnost Total, jímž fakturuje se cena dopravy, úsudek žalovaného o kupní ceně pohonných hmot nižší, než běžné nevyvrací. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že výši kupní ceny ovlivnila okolnost, že nebyla uhrazena daň při pořízení pohonných hmot z jiného členského státu. Tato daň u konkrétních žalobcových dodavatelů v řetězci uhrazena nebyla, tak jako tomu naopak bylo u nákupů žalobce od společnosti Total. Jsou-li tu rozdíly v ceně mezi zbožím dodaným společností Total a ostatními žalobcovými dodavateli, pak nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že cena pohonných hmot hrazená této skupině dodavatelů byla cenou v místě a čase obvyklou. Poznává se, že cena společnosti Čepro byla při porovnání ceny zboží společnosti Total nižší, vzdor přimíchávání bioložky do pohonných hmot. Žalovaný porovnával ceny pohonných hmot podle faktur uhrazených žalobcem v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a na základě těchto zjištění učinil úsudek o tom, že cena žalobcových dodavatelů, vyjma společností Total a Čepro se lišila od cen běžných.
94. Žalovaný měl k dispozici nejen podklady opatřené od policie, ale též informace opatřené správcem daně v rámci dožádání u místně příslušných správců daně subjektů zapojených v řetězových obchodech. Takto získané důkazní prostředky byly postačující pro vydání rozhodnutí o tom, vznikl-li žalobci nárok na daňový odpočet.
95. V bodech 104 – 142 žaloby žalobce popisuje obchodní model, kterým odůvodňuje zapojení do předmětných obchodů. Žalovaný se k této námitce podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech 160 až 166, když s odůvodněním této námítky se soud zcela ztotožňuje.
96. Soud nepovažuje obchodní model, do kterého byl žalobce zapojen, za standardní. Pohonné hmoty nakoupené v zahraniční rafinerii, dopravované do České republiky, s místem dodání v sídle žalobce, několikrát, zpravidla během jediného dne, změnilo vlastnictví mezi subjekty oprávněného příjemce a žalobcova dodavatele. Je zcela zjevné, že společnosti stojící mezi těmito subjekty nevyužily pohonné hmoty pro svou vlastní ekonomickou činnost. Obchodní model, zahrnující oprávněného příjemce společnosti postupně zařazené do řetězce obchodních transakcí, které měly zboží vlastnit po zlomek dne, dodavatele žalobce a žalobce samého, byl zcela správně žalovaným hodnocen jako nestandardní. Tvrzení žalobce o tom, že jiným způsobem než řetězením transakcí nebylo možno s pohonnými hmotami obchodovat, vyvrací způsob pořizování pohonných hmot žalobcem od společnosti Total a Čepro. Při těchto transakcích žalobce nabýval zboží přímo od uvedených společností, přičemž pohonné hmoty byly rovněž pořizovány v zahraničních rafineriích a žádného přeprodávání tohoto zboží v průběhu jednoho dne mezi několika společnostmi nebylo zapotřebí. Hodnocení obchodního modelu žalovaným je proto správné a toto hodnocení nevyvrací znalecký posudek, který byl žalobcem předložen. Žalovaný hodnotil opatřené důkazy, ze kterých správně dovodil, že vytvoření řetězce obchodních společností, mezi kterými transakce probíhaly, je nestandardní.
97. Soud má za to, že důvody uváděné žalobcem, pro které se zapojil do uvedeného modelu obchodování, nevysvětlují, z jakých důvodů uvedené obchodní transakce, ve kterých byla prokazatelně zjištěna existence chybějící daně, bylo zapojeno tak velké množství obchodních společností, které i v průběhu jediného dne přefakturovávaly předmětné PHM, které byly od počátku v detenci žalobce jakožto dopravce, přičemž žalobce věděl, že bude jejich pořizovatelem. Soud se proto zcela ztotožnil se závěrem žalovaného, že uvedený model obchodování s PHM není standardní.

98. Zcela nedůvodný je i způsob zapojení žalobce do obchodního modelu, kdy hlavním důvodem dle žalobce, byla nemožnost pořídit pohonné hmoty přímo a bezprostředně ze zahraniční rafinérie, svým jménem a na svůj účet, snaha vyhnout se nákupu nekvalitního zboží a ujistit se, že dojde k řádnému uvolnění zboží do volného daňového oběhu na území ČR. Soud má však za to, že obchodní řetězec byl vytvořen účelově s cílem spáchat podvod na DPH, přičemž daňové orgány dostatečně popsaly, na základě jakých skutečností existenci daňového podvodu dovozují.
99. Soud se neztotožnil se žalobcem, že standardnost zvoleného obchodního modelu byla doložena znaleckým posudkem ze dne 29. 8 2018 č. 5357-26-2018, neboť znalec odpovídal na otázky právní a nikoli na otázky skutkové, což znalci nepřísluší. Z těchto důvodů proto k uvedenému znaleckému posudku v rámci tohoto řízení přihlédnout nelze. Hodnocení důkazů je zcela na žalovaném, což ten také učinil. Přitom nejde o žádnou odbornou otázku skutkové povahy, pro kterou by bylo zapotřebí znaleckého dokazování.
100. Kupní cena byla dodavateli žalobce stanovena nestandardně. Na výši kupní ceny neměly vliv okolnosti uvedené žalobcem v odstavci 126 na straně 19 žaloby, jestliže ve shodných kontrolovaných zdaňovacích obdobích byla cena pohonných hmot nakoupených v transakcích, kde nebyla zjištěna chybějící daň, vyšší, než tomu bylo u cen dalších žalobcových dodavatelů, kde chybějící daň byla identifikována. Žalobcem předložený znalecký posudek o ceně pohonných hmot závěry žalovaného o kupních cenách nevyvrací.
101. Ze spisové dokumentace je zřejmé, že výši kupní ceny ovlivnila okolnost, že nebyla uhrazena daň při pořízení pohonných hmot z jiného členského státu. Tato daň u konkrétních žalobcových dodavatelů v řetězci uhrazena nebyla, tak jako tomu naopak bylo u nákupů žalobce od společnosti Total. Jsou-li tu rozdíly v ceně mezi zbožím dodaným společností Total a ostatními žalobcovými dodavateli, pak nelze přisvědčit žalobnímu tvrzení o tom, že cena pohonných hmot hrazená této skupině dodavatelů byla cenou v místě a čase obvyklou. Poznámává se, že cena společnosti Čepro byla při porovnání ceny zboží společnosti Total nižší, vzdor přimíchávání bioložky do pohonných hmot. Žalovaný porovnával ceny pohonných hmot podle faktur uhrazených žalobcem v kontrolovaných zdaňovacích období a na základě těchto zjištění učinil úsudek o tom, že cena žalobcových dodavatelů, vyjma společností Total a Čepro se lišila od cen běžných.
102. Výše kupní ceny představuje jedno z kritérií, na základě kterého žalovaný učinil úsudek o možném povědomí žalobce o jeho účastenství na daňovém podvodu. Pro úsudek o kupní ceně byly zcela postačující daňové doklady, které měl žalovaný k dispozici. Nebylo již zapotřebí zjišťovat výši kupních cen účtovaných v řetězci, ve kterém zboží nabyt žalobcův dodavatel. Kromě toho takové zjištění u většiny společností zapojených v řetězci není pro jejich zrušení či neexistenci nebo převod společnosti možný. Úsudek o kupní ceně je výsledkem hodnocení důkazů, které byly v průběhu řízení opatřeny a tyto důkazy byly zcela logicky zhodnoceny. Proto na tomto závěru nemůže nic změnit žalobcem předložený znalecký posudek.
103. Žalovaný se jako jedním z objektivních hledisek svědčících o povědomí žalobce o tom, že dané obchodní transakce jsou dotčeny podvodem na dani, zabýval splatností faktur od různých dodavatelů pro žalobce. V žalobě se argumentuje tím, že okamžitou úhradu faktury nepožadovala společnost Total, protože ta byla též pojištěna. Skutečnost, že takové pojištění existovalo, žalobce pojistnou smlouvou společnosti Total doložil. Žalovaný však při svém úsudku o nestandardnosti termínu splatnosti faktur nevycházel výlučně z toho,

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

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

105. Žalovaný správně zhodnotil účel vytvořených řetězců společností a v odůvodnění rozhodnutí podrobně popsal, v čem spočívá povědomí žalobce o tom, že danými transakcemi byl účasten na daňovém podvodu.
106. Soud má za to, že rozhodná je skutečnost, že kupní cena žalobce byla nižší, než tomu bylo u PHM, které nakupoval od společnosti Total a Čepro, kde nebyla zjištěna chybějící daň a že nízká cena PHM tak měla souvislost s neplacením DPH. Správce daně učinil v úředním záznamu z roku 2014 porovnání cen, kdy porovnával kupní cenu z daňových dokladů od obchodní společnosti Total a Čepro s kupní cenou na daňových dokladech přijatých od dodavatelů, kde byly tyto dodávky PHM zasaženy podvodem na DPH.
107. K záznamu žalobce o prodejních cenách pohonných hmot na čerpacích stanicích dne 12. 2. 2019 a 15. 2. 2019 předloženým žalobcem dne 20. 2. 2019 při jednání soudu, kterým bylo prokazováno, že je zcela běžná odchylka mezi cenami u jednotlivých prodejců ve výši 4 % až 10 %, soud uvádí, že tímto záznamem nelze zvrátit závěr správce daně, že cena byla dodavateli žalobce stanovena nestandardně, neboť takový závěr byl výsledkem hodnocení důkazů, které byly v průběhu řízení opatřeny. S ohledem na dobu, kdy byly tyto záznamy o prodejních cenách pořízeny, je tento důkaz zcela irelevantní.
108. Ke znaleckému posudku č. 5356-17-2018 ze dne 8. 9. 2018 uvádí soud, že tento posudek byl zpracován na otázku skutkovou, kdy znalec učinil závěr, že u žádné z dodávek PHM nebylo shledáno, že by sjednaná uhrazená cena neodpovídala stanovené ceně obvyklé.
109. Podle žalobce ze znaleckého posudku vyplynulo, že výše kupních cen ve všech případech odpovídala ceně obvyklé, kdy uváděný rozdíl ve výši kupní ceny u jednoho obchodního případu (Brutto v. Total Česká republika) není nijak nestandardní.
110. V daném případě žalovaný dospěl k správnému závěru, že přestože byly PHM prodávány za cenu nižší, než tomu bylo v případě transakcí nestižených podvodem na DPH, byl tímto způsobem na úkor státního rozpočtu zvyšován zisk zapojených obchodních společností, neboť analýzou kupní ceny PHM od přímých dodavatelů bylo zjištěno, že kupní cena byla u PHM od obchodních společností Total a Čepro nejnižší, tedy od dodavatele, kde nebyla chybějící daň zjištěna.
111. Nedůvodná je rovněž námitka žalobce, že k naprosté většině transakcí požadovali bezprostřední dodavatelé žalobce úhradu za objednané zboží předem, neboť toto tvrzení žalobce žádným důkazem neprokázal.
112. V bodě 165 žalobce namítá, že s hlavními dodavateli byly uzavřeny písemné rámcové smlouvy, na které následně navazovaly písemné objednávky v elektronické podobě. Toto tvrzení však je v rozporu s výpovědí komanditisty žalobce, který uvedl, že písemné smlouvy byly uzavřeny jen se společnostmi TOTAL a ČEPRO, u kterých ovšem není identifikována chybějící daň.
113. Dále žalobce namítá, že není zřejmé, jak výše základního jmění signalizuje u bezprostředních dodavatelů žalobce realizaci daňového podvodu úplně jiným článkem řetězce. K této výhradě soud uvádí, že výše základního jmění, nebyla hodnocena izolovaně.
114. Podle žalobce žalovaný nesprávně vytýká, že jeho řidiči byli instruováni přímo ze strany jejich bezprostředních dodavatelů, když v souvislosti s tím odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 155/2016 – 70. Odkaz na tento rozsudek je dle soudu nepřipadný, neboť skutkově se jedná o jinou věc, jestliže se v citovaném rozsudku nezabýval NSS posuzováním podvodu na DPH.

115. Rovněž je žalobcem nedůvodně namítáno, že dokazování nebylo úplné. Žalobní bod o neunesení důkazního břemene žalovaného o zapojení žalobce do daňového podvodu není důvodný. Povinnost prokázat, že zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a žalobce věděl, nebo vědět měl či mohl, že podvodu se účastní, je na správci daně.
116. V souzené věci není vycházeno pouze z toho, že daň byla nezaplacena, nebo je daňový subjekt nekontaktní. Žalovaný se v každém jednotlivém případě zabýval počínáním missing tradera a dalších subjektů zapojených v řetězci a zkoumal nejen skutečnost, zda daň chybí, ale též další okolnosti v zájmu zjištění, zda jedná se o daňový podvod a je-li tohoto podvodu při splnění judikaturou předpokládaných podmínek účasten též žalobce.
117. Soud proto shrnuje, že žalovaný prokázal, ve kterých obchodních transakcích, v nichž byl žalobce účasten, daň chybí a v případech kdy chybějící daň zjištěna nebyla, nebyl nárok žalobce na daňový odpočet odmítnut.
118. Žalobce vytýká žalovanému neprovedení jím navržených důkazů, přičemž tyto důkazy nikterak nekonkretizuje, v obecné rovině poukazuje na to, že po žalovaném požadoval řízení doplnit v zájmu skutkové souvislosti s příčinnou souvislostí mezi neodvedením daně a nárokovaným odpočtem. Právě v zájmu takto žalobcem požadovaném skutkovém podkladu bylo odvolací řízení doplněno a žalovaný se jednotlivými kritérii pro zhodnocení požadovaného nároku na daňový odpočet zabýval. Rovněž v rozhodnutí odůvodnil, co jej vedlo k odmítnutí návrhu na doplnění dokazování. V odvolacím řízení byl opatřen dostatek podkladů umožňujících učinit správné skutkové zjištění o tom, v čem daňový podvod spočíval, chybějící daň byla identifikována, jak již soud prve uvedl, z opatřených důkazů bylo možno učinit úsudek o povědomosti žalobce o své účasti na daňovém podvodu, skutkový stav byl proto zjištěn dostatečně a spolehlivě. Názor žalovaného, že řízení nebylo zapotřebí doplňovat je proto zákonu odpovídající. Pro posouzení věci je rozhodné, že chybějící daň v každém jednotlivém řetězci chyběla, čímž daňová neutralita byla porušena.
119. K žalobnímu bodu o neúplném zjištění skutkového stavu poukazuje soud na to, že šetření prostřednictvím dožádání se uskutečnilo u všech existujících a dostupných společností. Místní šetření nebylo provedeno pouze u společností KONT FUEL DISTRIBUTION, Miroslava Měřičky a NIK Oil. Místní šetření byla dále provedena u společností Brutto, ZentA a Eryx. O těchto společnostech se v žalobě uvádí, že to byly ony, jejichž dodávky představují největší objem neuznaného nároku na daňový odpočet. Skutečnost, že tato místní šetření byla provedená, je ve spise doložená protokoly o těchto úkonech. Kromě toho jednatele dvou těchto společností byli vyslechnuti. Tvrzení, že nedošlo ke zjišťování rozhodných skutečností u uvedených společností, nemá proto oporu ve spise.
120. Návrhem na opakovaný výslech již vyslechnutých svědků dvou společností a výslech jednatele společnosti Brutto, žalovaný zhodnotil a v rozhodnutí uvedl důvody, pro které doplnění dokazování v tomto ohledu neprovede. Uvedl, že učinil tak pro objasnění obchodní vazby, kdy vycházel z výpovědí jednatelů zaměstnanců a řidičů a dále z listinných důkazních prostředků. Dále poukázal na to, co bylo zjištěno o společnosti Brutto, které daň byla vyměřena konkludentně. Výpovědi svědků H. a J. jsou využitelné i se zřetelem k objasnění způsobu obchodování mezi žalobcem a jeho dodavateli. Neprovedení výslechu J.M. je v napadeném rozhodnutí odůvodněno, a tudíž neprovedení tohoto důkazu neznamená nezákonnost přezkoumávaného rozhodnutí.

121. I neprovedením výslechu zástupců 96 obchodních společností, které byly v řetězcích obchodní transakcí zapojeny, se žalovaný zabýval a vysvětlil, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu není povinností žalovaného prokázat jakým způsobem a konkrétně, kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod na dani spáchán. Pro věc je rozhodné, že musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Tyto skutkové okolnosti tak, jak jsou v napadeném rozhodnutí vyjádřeny, odpovídají spisové dokumentaci a jsou pro rozhodnutí o uplatněném nároku na daňový odpočet zcela dostačující.
122. Soud nesdílí názor žalobce o tom, že u každé jednotlivé obchodní transakce, u které žalobci nebyl přiznán nárok na daňový odpočet, hraje klíčovou roli oprávnění příjemci podle zákona o spotřebních daních. Předmětem dopravy a následného prodeje byly pohonné hmoty, které jsou ve smyslu zákona o spotřebních daních vybraným výrobkem. Při dovozu tohoto zboží z jiného členského státu probíhá doprava tohoto zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Úkolem oprávněného příjemce je uhradit spotřební daň a teprve po úhradě této daně je zboží propuštěno do volného daňového oběhu. Žádné další povinnosti oprávněný příjemce ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty nemá. Na dopravci, jímž byl žalobce, je předat toto zboží kupujícímu v místě určení. Jestliže oprávněný příjemce neměl žádné další povinnosti ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, pak nebyl důvod provádět u takových subjektů místní šetření za účelem zjišťování okolností uvedených v žalobě. Oprávnění příjemci měli zcela nepochybně informaci o tom, kdo kupujícím je, protože jinak by nebyl důvod pro dovoz zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a nebyl ani důvod, aby se obeznamovali s tím, kdo následně od subjektu, pro který bylo zboží uvolněno do volného daňového oběhu, mohl pohonné hmoty koupit.
123. Skutkové zjištění o tom, jak prodej pohonných hmot mezi jednotlivými společnostmi zapojenými v řetězci obchodních transakcí probíhal a následné právní zjištění je na daňových orgánech a nepředstavuje žádnou skutkovou otázku odborného povahy, pro kterou by bylo nezbytné opatřit znalecký posudek. Pro věc je podstatné, že žalovaný měl k dispozici ke každé jednotlivé transakci dostatek podkladů, na základě kterých mohl učinit úsudek o tom, jak obchodování v takových řetězcích probíhalo. Znalecké dokazování v tomto ohledu nebylo zapotřebí a žalovaný nikterak nepochybil, jestliže rozhodl, aniž předložení znaleckého posudku vyčkal.
124. Žalobce uvádí, že z přímých dodavatelů žalobce bylo šetření provedeno pouze u KONT FUEL DISTRIBUTION, M.M., a NIK oil s.r.o. u ostatních přímých dodavatelů šetření neprovedlo, došlo ke zjišťování rozhodných skutečností u rozhodujících dodavatelů, kterými byly společnost Bruto, ZentA a Eryx, její dodávky představují 97,69 % z objemu neuznaného nároku na odpočet. Podle žalobce proto není rozumný důvod, pro který by neměly být rozhodné skutečnosti zjišťovány u těchto rozhodujících dodavatelů. Toto tvrzení žalobce se nezakládá na pravdě, neboť místní šetření byla provedena i u společnosti Bruto, ZentA a Eryx. Skutečnost, že tato místní šetření byla provedena, jsou doložena protokoly o těchto úkonech. Kromě toho jednatele těchto dvou společností byli i vyslechnuti. Proto toto potvrzení, že nedošlo ke zjišťování rozhodných skutečností u uvedených společností, se nezakládá na pravdě a nemá oporu ve spise. Pokud jde o žalobcem uváděné důkazní návrhy ohledně provedení místního šetření u dodavatele Bruto, ZentA a Eryx a provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů a ohledně provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců zapojených do předmětných obchodů

DPH se žalovaný zabýval shodnou námitkou v bodě 124 – 126 napadeného rozhodnutí, kdy soud se s těmito závěry uvedenými v těchto bodech zcela ztotožňuje a odkazuje na ně. Rovněž správně byl shledán nadbytečný výslech statutárních orgánů všech článků popsanych řetězců, neboť skutkový stav byl objasněn, na základě dalších důkazních prostředků. Rovněž nedůvodný je návrh žalobcem na provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců zapojených do předmětných obchodů PHM. Tento důkazní návrh nesouvisí s předmětem řízení. Správně proto žalovaný neakceptoval návrh na provedení místních šetření u všech oprávněných příjemců.

125. Soud proto tuto námitku důvodnou neshledal, když se zcela ztotožnil se závěry, které učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodě 124-126.

IV. E Dobrá víra žalobce

126. Žalobce má za to, že přijal veškerá opatření, která lze po něm vyžadovat, aby se vyhnul na účasti daňového podvodu. Svědčila mu tak dobrá víra ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie a nárok na odpočet mu proto nelze odepřít.

127. Žalovaný má za to, že žalobce nedodržel bezpečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, když jím provedená opatření lze označit za ryze formálního charakteru.

128. Žalovaný se jako jedním z objektivních hledisek svědčících o povědomosti žalobce, že dané obchodní transakce jsou dotčeny podvodem na dani, zabýval splatností faktur od různých dodavatelů pro žalobce. V žalobě se argumentuje tím, že okamžitou úhradu faktury nepožadovala společnost Total, protože ta byla též pojištěna. Skutečnost, že takové pojištění existovalo, žalobce pojistnou smlouvou společnosti Total doložil. Žalovaný však při svém úsudku o nestandardnosti termínu splatnosti faktur nevycházel výlučně z toho, jak ve svých fakturách stanovila jejich splatnost společnost Total, ale též z faktur pro žalobce vystavených společností Čepro. Obě tyto společnosti stanovily splatnost faktur ve lhůtě dvou týdnů, jak je tomu obvykle u fakturace zboží či služeb. Ona druhá skupina dodavatelů žalobce však požadovala úhradu faktury tentýž den, případně žalobce platil za objednané zboží zálohově. Stejný den požadovaly uhradit faktury společnosti zapojené v řetězci, které předcházely transakci uskutečněné mezi žalobcovými dodavateli a žalobci. Totožnost data vydání a splatnosti faktury proto není dána jenom tím, že společnost Total byla pro případ neuhrazení faktury pojištěna, ale měla souvislost právě s účelově vytvořeným řetězcem, kdy faktury za zboží i jeho úhrada se uskutečňovaly během jediného dne.

129. Závěr žalobce, že přijal dostatečná opatření při prověřování svých obchodních partnerů tak, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, nepovažuje soud za správný. Žalobní tvrzení o tom, v jakém rozsahu prověřoval své obchodní partnery, nemá oporu ve spise. Spisovou dokumentací je prokázáno, že například potvrzení o bezdlužnosti si žalobce opatřil pouze o společnostech Bruto a ZentA, svědek P.L. uvedl, že potvrzení dodavatelů o bezdlužnosti nevyžadoval, jestliže žalobce působil jako dopravce, pak měl k dispozici mezinárodní nákladní list a z průběhu dopravy, kterou sám označil jako traťové dodávky, mohl shledat, že při těchto dodávkách se zboží přepravuje v řetězci různým společnostem, o kterých však nezjistil vůbec nic. Přitom se například nabízela možnost zjistit nahlédnutím do obchodního rejstříku výši základního kapitálu či výši vkladů společníků, což není při obchodování s danou komoditou bez významu. Takový přístup žalobce

k prověřování svých obchodních partnerů soud nehodnotí jako dostatečná opatření v zájmu předejít účasti žalobce na daňovém podvodu. Nezjišťoval-li žalobce řádné údaje o subjektech zapojených v řetězci obchodních transakcí, pak tu žalobcova dobrá víra chybí.

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

subjektům než žalobci. Jak již bylo uvedeno, pohonné hmoty představují vybraný výrobek, který podléhá spotřební dani a z jiného členského státu je propuštěn do České republiky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, kdy zboží přijímá oprávněný příjemce v souladu se zákonem o spotřebních daních a teprve poté co oprávněný příjemce uhradí spotřební daň, je zboží uvolněno do volného daňového oběhu. Jiným způsobem zboží podléhající spotřební dani nelze souladně se zákonem do České republiky dopravit. Až potud bylo v projednávané věci postupováno standardně, avšak o standardnosti nelze uvažovat při dalším převádění zboží z jednoho subjektu na druhý v průběhu jednoho dne, ač toho nebylo zapotřebí, jestliže žalobce zboží dopravoval a jeho dodávku měl nasmlouvanou se svým přímým dodavatelem. Nezbyvá než zopakovat, že mohl-li žalobce nakupovat pohonné hmoty přímo od společnosti Total a Čepro, které byly jeho přímými dodavateli, pak nelze přisvědčit, že tak nemohl činit i u druhé skupiny svých dodavatelů například u společností Bruto, ZentA, NIK Oil, Miroslav Měřička.

133. Lze souhlasit se žalobcem, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby činil preventivní opatření ve vztahu k účasti na podvodném jednání, jestliže nemá žádné indicie vedoucí k podezření, že na straně dodavatele dochází k nesrovnalostem či k podvodu. V předmětné věci však žalobci byly známy takové skutečnosti, které v něm přinejmenším měly vzbudit pochybnosti, zda se účastní na obchodních transakcích s dodavateli Brutto, ZentA a Eryx KONT FUEL a IMPRESIVE daňového podvodného jednání. Vzhledem na postavení žalobce bylo možno s ohledem na jeho zkušenosti klást vyšší nároky ohledně obezřetnosti, jestliže od roku 1997 obchodoval s PHM (viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47). V daném případě žalobce prověřoval své obchodní partnery v obchodním rejstříku v registru plátců DPH v registru distributorů PHM a z hlediska existence daňových nedoplatků. Tato opatření tedy nelze považovat za dostačující, ale jednalo se pouze o formální prověření svých dodavatelů ovšem žalobce nepřijal další opatření, který by mohl vyloučit svou možnou účast na podvodu na DPH. Není pravdou, že by žalovaný neuváděl opatření, která měl žalobce učinit, neboť je v napadeném rozhodnutí uvedeno, že žalobce v případě pokud by krom svých přímých dodavatelů prověřoval všechny obchodní společnosti uvedené na přepravních dokumentech, které měl k dispozici, popřípadě si od nich vyžádal potvrzení o bezdlužnosti, zjistil by si, že si neplní své daňové povinnosti. Tímto důsledným prověřováním by pak zjistil, že ani nedisponují dostatečnými majetkovými poměry. Rovněž měl žalobce věnovat pozornost tomu, že je cena za PHM od obchodní společnosti TOTAL a ČEPRO oproti dodavatelům Bruto, ZentA a Eryx KONT FUEL a IMPRESIVE vyšší a že jsou i odlišně nastaveny lhůty s platnosti. Žalobce mohl uzavírat řádné písemné kupní smlouvy a uchovávat si i písemné objednávky. Na přijetí takových opatření ovšem žalobce zcela rezignoval. Je proto prokázáno, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránil. Objektivní skutečnosti svědčící o podvodu vyplývají ze způsobu uskutečňování obchodu, kdy podvodného jednání se mohou účastnit spolehliví či nespolehliví plátcí, (srov. rozsudek NSS 10 Afs 253/2018-39, bod 13). Správný je proto závěr žalovaného, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření. Nepočínal si v rámci obchodních vztahů ohledně prodeje PHM dostatečně obezřetně a opatrně a nemohl tak být v dobré víře, že se účastí v předmětných obchodních transakcích zapojí do podvodného jednání. Žalobce tedy v dobré víře nebyl.

134. V souzené věci žalobce uplatnil nárok na daňový odpočet a právě o tomto nároku bylo rozhodováno ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Bylo zjišťováno, zda zákonné požadavky pro uznání nároku jsou splněny, přičemž byla vzata v úvahu nejen

judikatura Soudního dvora Evropské unie, ale též judikatura vnitrostátní. Jestliže takový nárok žalobce uplatnil, pak je zapotřebí takový nárok přezkoumat ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a na základě toho, co v průběhu řízení vyplynulo, učinit zjištění o tom, zda žalobci takový nárok vznikl či nikoli. Přitom nepostačuje, zda jsou splněny formální podmínky takto uplatněného nároku. Podmínky pro uplatnění nároku dodrženy nejsou i tehdy, jsou-li obchodní transakce zasaženy podvodem na dani, přičemž to se vztahuje na všechna plnění, která se v daném řetězci uskutečnila. Jde o to, zda žalobci vůbec nárok na daňový odpočet vznikl.

135. Z toho co bylo uvedeno, pak plyne, že odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu není pouhou aplikací judikatury Soudního dvora Evropské unie, ale vnitrostátního práva, konkrétně ustanovení § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Úprava nároku na daňový odpočet respektuje Směrnici Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet vzniká tehdy, jestliže plnění se reálně uskutečnilo a stalo se tak za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Těmto požadavkům neodpovídá, jestliže obchodní transakce byly dotčeny podvodem na dani, přičemž subjekt uplatňující nárok na daňový odpočet měl nebo mohl mít povědomí o tom, že se tak děje.

136. K argumentaci, daňovými povinnostmi společnosti Bruto, která je v insolventi, soud poukazuje na to, co vyplývá z obsahu spisu o tom, že společnosti začleněné v řetězcích, pokud daňové přiznání podávaly, pak vzdor vysokým obrátům, činily tak na nízkou daňovou povinnost. Daň byla společnosti Bruto vyměřena konkludentně a v průběhu řízení byla dožádaným správcem daně k součinnosti žalobce s touto společností vyslechnuta účetní. Žalobní tvrzení o tom, jak byly předávány informace mezi žalobcem a uvedenou společností, neodpovídá tomu, co bylo zjištěno, protože to byly právě řidiči žalobce, kteří společnosti Bruto předávali informace nezbytné pro fakturaci dodávky pohonných hmot, kterou žalobce od společnosti Bruto pořídil. V běžném obchodním styku by nebylo zapotřebí, aby kupec svého dodavatele informoval o tom, jaké množství zboží od něj kupuje, tím spíše za situace, kdy u většiny zboží bylo místem plnění sídlo žalobce.

137. V řízení byl přezkoumáván uplatněný nárok žalobce na daňový odpočet a bylo zjišťováno, zda žalobce skutečně podmínky pro takový nárok splňuje. Právě za tím účelem bylo řízení vedeno a bylo opatřeno obsáhlé množství důkazů vztahující se ke každé jednotlivé fakturaci pohonných hmot ke všem žalobcovým dodavatelům, nejen ke společnosti Bruto. Přitom byly opatřovány prostřednictvím dožádaných správců daně informace o subjektech začleněných v řetězci obchodních transakcí. Řádně bylo zjišťováno, zda žalobci nárok na jím uplatněný daňový odpočet vznikl.

138. V projednávané věci bylo posuzováno splnění zákonných kritérií žalobce na jím uplatněný nárok na daňový odpočet. Tento nárok vzniká právě při dodržení zákonných podmínek. Jestliže žalobce zákonné požadavky nesplnil tak, jak bylo vyloženo v předchozí pasáži rozsudku, pak nemůže se bránit tím, že by bylo možno cíle správy daní dosáhnout využitím institutu ručení. Nevznikla tu situace, že dodavatel žalobce pouze daňovou povinnost nesplnil, ale bylo na jisto postaveno, že k neuhrazení daně došlo v řetězci subjektů podílejících se na obchodních transakcích, kdy v tomto řetězci daň chybí, přičemž žalovaný identifikoval skutečnosti prokazující, že žalobce o své účasti na transakcích dotčených podvodem na dani povědomost měl nebo mít mohl. Jde tu proto o žalobcem uplatněný nárok na daňový odpočet. Institut ručení, pak nenahrazuje předpisy o

uplatnění nároku na daňový odpočet. Nezbyvá než zopakovat, že bylo postupováno souladně se zákonnou úpravou a nikoli výlučně podle výkladových pravidel přijatých Soudním dvorem Evropské unie.

139. Existenci chybějící daně se žalovaný zabýval, což je zřetelné u každé jednotlivé transakce doložené spisovou dokumentací. Nutno poznamenat, že chybějící daň nebyla zjištěna u plnění poskytnuté společnostmi Total a Čepro a v některých případech nebyla prokázána chybějící daň dodavatelů Bruto a ZentA a právě tato skutečnost vedla ke snížení doměření daně v příslušných zdaňovacích obdobích.
140. Jestliže žalobce požadavky § 72 a násl. zákona o přidané hodnotě nesplnil, pak se může argumentovat právní jistotou, přičemž právní úprava nároku na daňový odpočet je souladná s konkrétní Směrnicí používanou v Evropské unii. Úprava nároku na daňový odpočet je předvídatelná a této právní úpravě odpovídá správní praxe i soudní judikatura.
141. V souzené věci byla daň doměřena podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Jestliže žalovaný uvedený předpis aplikoval, pak ze zákonných mezí nevybočil. Protože žalobce nesplnil zákonné podmínky pro uznání nároku na daňový odpočet, nebylo možno postupovat jinak a to ani aplikací předpisů o ručení. Využití judikatury Soudního dvora Evropské unie tak, jak učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí, je zcela správné.
142. Žalovaný svým rozhodnutím nepřenesl fakticky kontrolní činnost státu na žalobce a žalobce neučinil odpovědného za plnění daňových povinností jiných subjektů. Je tomu tak proto, že žalobce měl či mohl mít povědomí o tom, že pořizuje pohonné hmoty v řetězci společností, kdy k převodům dochází v průběhu zpravidla jednoho dne. O subjektech v řetězci zapojených si žádné informace o jejich důvěryhodnosti nezjišťoval. Přitom sám v žalobě poukazuje na daňové úniky, k nimž v kontrolovaném období docházelo. Žalobce byl podroben daňové kontrole a bylo zjišťováno, zda právě žalobce splnil zákonné podmínky pro uznání jím uplatněného nároku na daňový odpočet. Žalobci byla tudíž daňová povinnost doměřena ve výši, ve které mu podle zákona svědčí. Nestalo se tak postupem, který by upřednostnil vybrání daně u subjektu, u kterého bude vymožení daně zaručeno.
143. Soud neshledal žalobcem vytýkané vady procesní povahy, shromážděné důkazní prostředky žalovaný, řádně zhodnotil, přičemž hodnocení důkazů je logické a má oporu ve výsledcích dokazování. V projednávané věci je spisovou dokumentací prokázáno, ve kterých obchodních transakcích daň chybí. Jsou tu objektivní okolnosti nasvědčující nestandardnosti obchodních transakcí v rámci řetězců, které neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, z opatřených důkazů plyne, že o dotčení obchodních transakcí podvodem na dani žalobce vědět měl či mohl a neučinil žádné opatření v zájmu zabránění své účasti na daňovém podvodu. Jestliže chybějící daň v řetězci zjištěna nebyla, pak právě takové zjištění vedlo žalovaného ke změně dodatečných platebních výměrů, což je seznatelné jak z výroku napadeného rozhodnutí, tak z jeho odůvodnění.
144. Skutkový stav byl zjištěn natolik spolehlivě, aby bylo možno o doměření daně rozhodnout. Žalovaným zjištěné nestandardnosti, uvedené v rozhodnutí, odpovídají podkladům založeným ve spisové dokumentaci. Povědomí žalobce o své účasti na obchodních transakcích zatížených podvodem na dani je doloženo a obvyklé obchodní standardy byly zhodnoceny a hodnocení v napadeném rozhodnutí vyjádřeno.
145. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

146. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

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

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

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

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

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

České Budějovice 27. července 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu