



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Ryby a soudkyní JUDr. Ludmily Sandnerové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **PetroJet, s.r.o.**, IČO 271 83 220
sídlem Chotěšovská 680/1, 190 00 Praha 9
zastoupená zmocněncem M. H.
adresou X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1. 2015 č. j. 1216/15/5200-20446-711377
a č. j. 1215/15/5200-20446-711377

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

I. Předmět přezkumu

1. Dne 25. 2. 2011 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola za zdaňovací období měsíců března až listopadu roku 2008, měsíců ledna až října a prosince roku 2009 a měsíců ledna až července roku 2010 (viz protokol č. j. 98192/11/005936108798). Správce daně, kterým se

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v roce 2012 stal Specializovaný finanční úřad, zjistil, že žalobkyně, která obchodovala s pohonnými hmotami (dále „PHM“), vystupovala v několika pozicích v rámci řetězce obchodních transakcí, v němž prodávala PHM v daňovém skladu v režimu podmíněně osvobozeném od spotřební daně podle ust. § 19 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a poté stejné zboží nakupovala ve volném daňovém oběhu. Správce daně dospěl k závěru, že ve věci byl spáchán daňový podvod, neboť společnosti vyskladňující PHM z daňového skladu nezahrnovaly do základu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) spotřební daň, a že žalobkyně věděla o tom, že se účastní plnění, jež je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Z těchto důvodů snížil žalobkyni nárok na odpočet DPH v celkové výši 3 118 170 276,77 Kč uplatněný z nákupu pohonných hmot ve volném daňovém oběhu od konkrétních společností a doměřil jí daň v celkové výši 3 023 719 247,- Kč (s povinností uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 604 743 837,- Kč).

2. Po provedeném doměřovacím řízení vydal správce daně dne 12. 12. 2013 za předmětná zdaňovací období dodatečné platební výměry na DPH č. j. 498431/13/4000-17201-506413, č. j. 498433/13/4000-17201-506413, č. j. 498434/13/4000-17201-506413, č. j. 498435/13/4000-17201-506413, č. j. 498439/13/4000-17201-506413, č. j. 498441/13/4000-17201-506413, č. j. 498442/13/4000-17201-506413, č. j. 498443/13/4000-17201-506413, č. j. 498444/13/4000-17201-506413, č. j. 498447/13/4000-17201-506413, č. j. 498448/13/4000-17201-506413, č. j. 498449/13/4000-17201-506413, č. j. 498450/13/4000-17201-506413, č. j. 498451/13/4000-17201-506413, č. j. 498452/13/4000-17201-506413, č. j. 498453/13/4000-17201-506413, č. j. 498454/13/4000-17201-506413, č. j. 498455/13/4000-17201-506413, č. j. 498456/13/4000-17201-506413, č. j. 498457/13/4000-17201-506413, č. j. 498458/13/4000-17201-506413, č. j. 498459/13/4000-17201-506413, č. j. 498460/13/4000-17201-506413, č. j. 498462/13/4000-17201-506413, č. j. 498463/13/4000-17201-506413, č. j. 498464/13/4000-17201-506413 a č. j. 498465/13/4000-17201-506413 (dále „dodatečné platební výměry“), proti nimž žalobkyně podala odvolání.
3. Odvolací finanční ředitelství (dále již „žalovaný“) rozhodlo o odvolání dvěma rozhodnutími, která žalobkyně napadla žalobou a která se tak stala předmětem tohoto soudního přezkumu. Jde o rozhodnutí ze dne 28. 1. 2015 č. j. 1216/15/5200-20446-711377, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry na DPH č. j. 498431/13/4000-17201-506413, č. j. 498433/13/4000-17201-506413, č. j. 498434/13/4000-17201-506413, č. j. 498435/13/4000-17201-506413, č. j. 498439/13/4000-17201-506413, č. j. 498442/13/4000-17201-506413, č. j. 498443/13/4000-17201-506413, č. j. 498444/13/4000-17201-506413, č. j. 498447/13/4000-17201-506413, č. j. 498449/13/4000-17201-506413, č. j. 498450/13/4000-17201-506413, č. j. 498451/13/4000-17201-506413, č. j. 498452/13/4000-17201-506413, č. j. 498453/13/4000-17201-506413, č. j. 498454/13/4000-17201-506413, č. j. 498455/13/4000-17201-506413, č. j. 498456/13/4000-17201-506413, č. j. 498457/13/4000-17201-506413, č. j. 498458/13/4000-17201-506413, č. j. 498459/13/4000-17201-506413, č. j. 498462/13/4000-17201-506413, č. j. 498463/13/4000-17201-506413, č. j. 498464/13/4000-17201-506413 a č. j. 498465/13/4000-17201-506413, a rozhodnutí ze dne 28. 1. 2015 č. j. 1215/15/5200-20446-711377, kterým byly změněny dodatečné platební výměry na DPH č. j. 498441/13/4000-17201-506413, č. j. 498460/13/4000-17201-506413 a č. j. 498448/13/4000-17201-506413, kdy změny se týkaly splatnosti doměřené daně či snížení doměřené daně včetně souvisejícího penále.

II. Žalobní body

4. Žalobkyně považuje obě rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2015 č. j. 1216/15/5200-20446-711377 a č. j. 1215/15/5200-20446-711377 (dále jen „*napadená rozhodnutí*“, popř. i „*rozhodnutí 1216*“ a „*rozhodnutí 1215*“) za nepřezkoumatelná a nezákonná. Namítá, že se žalovaný nesprávně a nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, poukazuje na nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost napadených rozhodnutí, dále namítá, že postup žalovaného byl v rozporu se základními zásadami a účelem správy daní, napadá nesprávné hmotněprávní posouzení věci a rovněž spatřuje řadu procesních pochybení v postupu příslušných správních orgánů. Žalobkyně navrhuje, aby Městský soud v Praze (dále „*městský soud*“) zrušil napadená rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobkyni náklady soudního řízení. Žalobní námitky shrnula do následujících žalobních bodů:
5. *Zaprvé.* Žalobkyně považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná a nesrozumitelná. Jejím prvním argumentem je nadbytečnost části napadených rozhodnutí označené nadpisem Právní základ sporu (odstavec 6 a násl.), která nemá souvislost s danou věcí a způsobuje nepřehlednost napadených rozhodnutí. Dále žalobkyně namítá nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost napadených rozhodnutí. Poukazuje na to, že v odstavci 108 jsou uvedeny objektivní skutečnosti, na jejichž základě měla být zdanitelná plnění deklarovaná žalobkyní přijatá od společností UNICORN CS, MTT TRADE, Unicorn, MORAVSKÉ RAFINERIE, FUEL POOL, OB PRODUCT, ABID AG, CZ-ADEA a BIO petrol, dále žalovaným označovaných jako „*Dodavatelé*“, součástí daňového podvodu. Mezi tyto objektivní skutečnosti žalovaný řadí i neodvedení daně na výstupu Dodavateli (splnění vědomostního testu) a nekontaktnost Dodavatelů pro správce daně. Žalobkyně má za to, že mimo dvou společností označovaných jako Dodavatelé, a sice UNICORN CS a MTT TRADE, není v napadených rozhodnutích konstatováno, že by jmenované společnosti neodvedly daň na výstupu, že jim byla daň vyměřena na základě pomůcek či byly vůči správci daně nekontaktní. Žalobkyně rovněž považuje za rozporné a nesrozumitelné, že podle odstavce 108 napadených rozhodnutí neodvedli daň podle tzv. vědomostního testu Dodavatelé a podle odstavce 111 napadených rozhodnutí ji neodvedly společnosti označené jako subjekty K1. Otázku neodvedení DPH považuje žalobkyně za stěžejní, neboť bude-li popsáno a prokázáno neodvedení DPH některou společností v tvrzeném řetězci, nelze podle žalobkyně plnění posoudit jako zasažené daňovým podvodem.
6. *Zadruhé.* Zásadní pochybení žalovaného spatřuje žalobkyně v aplikaci závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 11. 2013 č. j. 30 Af 146/2011-330 a rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále „*NSS*“) ze dne 30. 5. 2013 č. j. 1 Afs 13/2013-61 na daný případ, která je podle žalobkyně nesprávná. Žalobkyně nesouhlasí se závěry vyslovenými v těchto rozhodnutích a namítá jejich rozpor s požadavky Soudního dvora Evropské unie (dále „*SDEU*“), týkajícími se problematiky daňových podvodů. Napadená rozhodnutí a výklad užitých právních předpisů jsou podle žalobkyně v rozporu s právní úpravou Evropské unie (dále jen „*EU*“), zejména směrnici Rady EU č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „*směrnice Rady 2006/112/ES*“). Vypořádání námitky vznesené v rámci odvolání považuje žalobkyně za nedostatečné a vyslovuje přesvědčení, že skutková zjištění správce daně jsou nedostatečná pro to, aby byla aplikována skutková podstata daňového podvodu.

7. *Zatřetí.* Žalobkyně, navazujíc na obecný druhý žalobní bod, napadá rozsah dokazování provedeného v daňovém řízení. Žalovaný postavil svá rozhodnutí na závěru uvedeném ve výše zmíněném rozhodnutí NSS, že v řízení není třeba prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí a podle ní je tento závěr vytržen z kontextu, když rozhodnutí NSS dále uvádí, že *v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.* Žalobkyně namítá, že žalovaný neidentifikoval některé prvky obchodního řetězce a zcela chybí popis toho, jakým způsobem se „totožné zboží“ dostalo ze společností označených jako K1 k dodavatelům žalobkyně ve volném daňovém oběhu. Správce daně řádně nezjišťoval otázku zkrácení daně, tedy nezahrnutí spotřební daně do základu DPH ze strany subjektů K1, a žalovaný se s touto odvolací námitkou dostatečně nevypořádal. Správce daně ani žalovaný také v podstatě nezkoumali, jaká byla role společností K1 v rámci údajných řetězců obchodů. Žalovaný dále nijak nezjišťoval odběratele subjektů K1 nebo jestli zdanitelná plnění skutečně proběhla a nebylo konstatováno, zda správce daně vyžádal materiály z jejich daňového řízení či zda provedl důkaz svědeckou výpovědí zástupců těchto subjektů, který žalobkyně navrhovala. Vzhledem k tomu, že SDEU se dosud podle žalobkyně nezabýval otázkou, v jakém rozsahu mají být prokázány jednotlivé skutečnosti, na nichž spočívá daňový podvod podle judikatury SDEU (C-354/03, C-355/03 a C-484/03), tedy tzv. karuselový podvod, žalobkyně zároveň navrhuje, aby městský soud předložil SDEU v tomto smyslu předběžnou otázku.
8. *Začtvrté.* Žalobkyně namítá, že se žalovaný nesprávně vypořádal s otázkou, zda byl daňový subjekt zapojen do řetězového obchodu, a to jak z hmotněprávního, tak i procesního hlediska. Opakuje, že žalovaný nezjistil všechny společnosti zapojené do řetězce, kdy není zřejmé, jakým způsobem se pohonné hmoty dostaly od subjektů K1 k dodavatelům žalobkyně, a o zapojení žalobkyně do řetězce nepředložil žádné relevantní důkazy.
9. Žalobkyně uvádí, že řetězové obchody předpokládají prodej totožného zboží v řetězci, avšak takový předpoklad v daňovém řízení nebyl prokázán. Namítá, že správce daně a žalovaný pojali do řetězce veškerá plnění, která žalobkyně obdržela ve volném daňovém oběhu, přestože nemohla splňovat všechny potřebné podmínky. Pokud mělo dojít ke ztotožnění zboží, mělo být podle názoru žalobkyně určeno, že se jedná o zboží, které (1.) žalobkyně nakoupila a přeprodala v daňovém skladu, které (2.) bylo vedeno na klientském účtu společnosti K1, jež požádala o jeho vyskladnění společnost ČEPRO, a.s., a které (3.) bylo žalobkyni dodáno jejími dodavateli ve volném daňovém oběhu. Toto však nebylo nikde konstatováno a správce daně to ani nezjišťoval. Z dokumentů, které jsou součástí daňového spisu, přitom vyplývají skutečnosti, jež vylučují, že se jednalo o plnění s totožným zbožím. Žalobkyně poukazuje na údaje o množství pohonných hmot, se kterými obchodovala v daňovém skladu a ve volném daňovém oběhu a které byly vyskladněny společnostmi K1. V rámci žaloby předkládá tabulku s těmito údaji.
10. Žalobkyně se dále zabývá otázkou provázanosti subjektů v řetězci. Namítá, že správce daně v tomto ohledu vycházel ze závěrečné zprávy policejního orgánu a části elektronického trestního spisu vedené policejním orgánem, tedy podkladů toliko z přípravného řízení, a vyvodil z nich odlišné závěry než Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku. Podle tohoto rozsudku nebylo při výpočtu zkrácené daně výstupem neuznání nároku na odpočet daně ze všech plnění přijatých od Dodavatelů. V rámci trestního řízení byly žalobkyni přiřítány i obchody společnosti EUROJET s.r.o. a obchody společnosti Barella s.r.o. Dále žalobkyně

poukazuje na to, že Krajský soud v Ostravě došel k závěru, že po vyskladnění z daňového skladu nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník žalobkyně, nikoli společnost Barella (společnosti K1).

11. Žalobkyně – v části žaloby zabývající obchodováním v daňovém skladu – rovněž považuje za nesprávný závěr žalovaného uvedený v souvislosti s řetězovým obchodem v odst. 127 napadených rozhodnutí, že obchodní transakce, které žalobkyně uskutečnila se společnostmi S1 v rámci daňového skladu, nelze považovat za dodání zboží, protože smluvní ustanovení mezi žalobkyní a provozovatelem daňového skladu (ČEPRO, a.s.) neumožňovala subjektům S1 se zbožím nakládat jako vlastníci, a že ze strany žalobkyně došlo fakticky k dodání zboží subjektům K1. Žalobkyně uvádí, že Smlouva o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji uzavřená dne 31. 12. 2007 mezi ní a společností ČEPRO upravuje pouze poskytování služeb a nikoli dodání zboží za úplatu. Skutečnost, že postupník či postupitel nemají uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji, pak podle žalobkyně nezakládá neplatnost postoupení pohledávky za společností ČEPRO na vyskladnění zboží třetí osobě. Takové postoupení je pouze neúčinné vůči provozovateli daňového skladu. To znamená, že subjekty S1 sice nemohou dát provozovateli daňového skladu pokyn k vyskladnění, zboží však pro ně může být vyskladněno, tedy uvedeno do volného daňového oběhu, jiným způsobem, např. prostřednictvím mandátní, komisionářské či jiné obdobné smlouvy, na jejímž základě by subjekt, který má s provozovatelem daňového skladu uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji, požádal o vyskladnění těchto pohonných hmot svým jménem a na účet společnosti S1. Ve vztahu k tvrzení, že subjekty S1 nemohly se zbožím nakládat jako vlastníci, žalobkyně vyjadřuje své přesvědčení, že jediný, kdo může v rámci daňového skladu nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastníci, je provozovatel daňového skladu, neboť naskladněním pohonných hmot do systému ČEPRO se tyto stávají vlastnictvím provozovatele daňového skladu (nepřímá úschova) a vkladateli zůstává pouze pohledávka na vyskladnění – možnost požádat o stejné množství a druh pohonných hmot, nikoli o identické pohonné hmoty, které vložil.
12. Závěrem k tomuto žalobnímu bodu se žalobkyně ohrazuje proti použití důkazů z trestního řízení správcem daně. V rámci odvolání žalobkyně napadla použití těchto důkazů, avšak podle jejího mínění nebyly tyto námitky žalovaným řádně vypořádány, když v odstavci 129 napadených rozhodnutí se pouze nekonkrétně odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě a ve zbytku se uvádí, že tyto důkazy v provázanosti s dalšími svědčí o tom, že v řetězci byl spáchán daňový podvod. Žalobkyně následně zopakovala své odvolací námitky proti jednotlivým důkazním prostředkům.
13. *Zapáté.* Žalobkyně vznáší námitky týkající se otázky, zda vznikl únik na DPH. Připomíná, že správce daně na str. 5 dodatečných platebních výměrů uvádí, že daňový únik spočíval v tom, že společnosti vyskladňující pohonné hmoty do volného daňového oběhu (společnosti K1) nezahrnovaly do základu DPH u uskutečněných zdanitelných plnění (dodání PHM) spotřební daň, ačkoli těmito společnostmi při dodání PHM vznikla povinnost zvýšit základ DPH o spotřební daň z důvodu jejich uvolnění do volného daňového oběhu. Žalobkyně opětovně uvádí, že se žalovaný nedostatečně zabýval tím, zda byl daňový únik skutečně prokázán. Je přesvědčena, že výklad ust. § 41 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), resp. i samotná právní úprava základu a výpočtu DPH u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je v rozporu se směrnicí č. 2006/112/ES. Žalobkyně je toho názoru, že

komunitární právní úprava nepředpokládá zakotvení případů částečného osvobození od DPH (tedy případů, kdy do základu daně nebude zahrnována spotřební daň) ve vnitrostátní právní úpravě. Je-li dodáno zboží v režimu podmíněného osvobození od daně, vyžaduje směrnice č. 2006/112/ES, aby byla do základu daně zahrnuta veškerá protiplnění, která dodavatel získal nebo má získat, včetně případné platby na spotřební daň. Žalobkyně má za to, že platbu přijatou provozovatelem daňového skladu na úhradu spotřební daně, přestože je účtována samostatně, nelze oddělovat od poskytovaných služeb ani od zboží dodávaného provozovatelem daňového skladu a měla by být naopak považována za jejich součást. V daném případě tedy mělo být jakékoli společnosti, které byla při obchodování v daňovém skladu vyúčtována provozovatelem daňového skladu spotřební daň, účtováno se zahrnutím spotřební daně do základu DPH. Tak se však nestalo a spotřební daň byla účtována zvlášť. Za uvedené situace by byla zdanitelná plnění daňově neutrální, kdy by subjektům, které v daňovém skladu obchodují, vznikl současně nárok na odpočet DPH, která by zahrnovala spotřební daň. Nemohl by pak být naplněn předpoklad daňového úniku ze strany společností K1, kdy právě jim byla v převážné části obchodů účtována provozovatelem daňového skladu spotřební daň. Žalobkyně tyto námitky uplatnila již ve svém odvolání a jejich vypořádání žalovaným považuje za nedostatečné. Problematiku navrhuje předložit SDEU v podobě předběžné otázky.

14. *Zašesté.* Žalobkyně nesouhlasí s aplikací judikatury SDEU (rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 a spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03) a rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156 na daný případ, neboť věci řešené těmito judikáty byly podle ní skutkově i právně zcela odlišné. Především poukazuje na to, že v předmětné věci správní orgány nedospěly k závěru, že by některá ze společností neodvedla DPH státní pokladně s tím, že další subjekt si ji odečte. Subjekty, které uskutečňovaly zdanitelná plnění ve prospěch žalobkyně, DPH odvedly, proto nelze tvrdit, že uskutečněné zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a že obchodování žalobkyně neslo znaky tzv. kolotočového podvodu. Pokud nebyla odvedena část DPH vypočtená z výše spotřební daně, mělo se uvažovat o neuznání odpočtu za tu část DPH, která odpovídá spotřební dani, nikoli za plnění jako celek.
15. *Zasedmé.* Žalobkyně uplatňuje námitky vůči důkazům použitým v daňovém řízení. Zpochybňuje možnost převzetí důkazů získaných v trestním řízení do daňového řízení a způsob jejich hodnocení ze strany správce daně. V první řadě není podle žalobkyně v pravomoci správce daně posuzovat, zda byly tyto důkazy získány zákonným způsobem, a jsou tedy procesně použitelné. To se má týkat důkazních prostředků, které správce daně vyjmenovává v dodatečných platebních výměrech pod bodem 4) písm. a) až b). Žalobkyně se výslovně ohrazuje proti tomu, že jako důkazní prostředek prokazující údajné zapojení žalobkyně do obchodního řetězce, prostřednictvím něhož vznikl únik na DPH, byla správcem daně označena závěrečná zpráva Policie ČR č. j. OKFK-244-2127/TČ/2009-200236, která je pouhým hodnocením přípravného řízení z pohledu policejního orgánu. Dotčené trestní řízení se navíc týkalo jen části kontrolovaného období (pouze zdaňovacího období od dubna 2009 do března 2010) a zcela jiných subjektů. Žalobkyně dále napadá způsob hodnocení důkazů ze strany správce daně a nevypořádání této námitky žalovaným. Tvrdí, že správce daně v podstatě jen parafrázuje závěry policejního orgánu, aniž by sám zkoumal důkazní prostředky, čímž podle žalobkyně postupoval v rozporu s ust. § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně rovněž namítá, že správce daně ani žalovaný neprovedli výslechy svědků, která navrhla, resp. alespoň statutárních orgánů společností, které byly dodavateli žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

V napadeném rozhodnutí k tomu žalovaný uvedl, že důkazní prostředek nebyl dostatečně identifikován; proti tomuto vypořádání se žalobkyně ohrazuje.

16. V rámci tohoto žalobního bodu a v souvislosti s námitkou proti způsobu hodnocení důkazů žalobkyně opakuje své odvolací námitky týkající se nesprávné systematiky výpočtu zkrácené daně, resp. nemožnosti zahrnutí řady plnění do tohoto výpočtu. Závěry správce daně považuje za nekonkrétní a vypořádání odvolacích námitek žalovaným za nedostačující a zčásti za nesrozumitelné. Žalobkyně se také vymezuje proti argumentaci žalovaného o neunesení důkazního břemene. Vzhledem k tomu, že nemá k dispozici své kompletní účetnictví (zabavené policejním orgánem), a není tedy schopna identifikovat jednotlivá plnění ani si vyžádat potřebné dodací nákladní listy od provozovatele daňového skladu, je přesvědčena, že svou důkazní povinnost splnila navržením těchto důkazů, jež však žalovaný nevyslyšel a místo toho konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
17. *Zaosmě.* Žalobkyně rovněž namítá procesní pochybení správce daně. Napadá postup, kdy byla kontrola, ukončená dne 30. 1. 2013 projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole, znovu otevřena a výsledky dalších zjištění uvedeny v Seznámení s výsledkem doměřovacího řízení. Žalobkyně namítá, že správce daně v rámci doměřovacího řízení zásadním způsobem změnil právní náhled na věc i systematiku výpočtu DPH, aniž by tyto závěry byly se žalobkyní znovu projednány. Žalobkyně dovozuje rozpor tohoto postupu s ust. § 88 daňového řádu a § 143 odst. 3 téhož zákona. Žalovaný na tyto námitky reagoval odkazem na judikaturu uvedenou v odst. 20 až 22 a 98 napadených rozhodnutí. Z té však podle žalobkyně vyplývá, že jsou-li závěry ve zprávě o daňové kontrole dodatečně (výjimečně) měněny, je třeba takovou změnu projednat, obdobně jako samotnou zprávu o kontrole. Dále žalobkyně namítá, že jí byla správcem daně stanovena nepřiměřeně krátká lhůta k vyjádření k Seznámení s výsledkem doměřovacího řízení. Vzhledem k tomu, že do daňového spisu bylo doplněno několik tisíc stran, rovněž samotné Seznámení s výsledkem doměřovacího řízení bylo poměrně obsáhlé a správce daně změnil dosavadní skutkové a právní závěry. Žalobkyně tak potřebovala přezkoumat velké množství faktur, a proto považuje lhůtu deseti dnů, na žádost prodlouženou o další čtyři dny, za zcela nedostatečnou a v rozporu s ust. § 6 odst. 3 daňového řádu. Odůvodnění samotných dodatečných platebních výměrů žalobkyně považuje za nesrozumitelné. Není jí zřejmé, na základě jakých důkazů správce daně dospěl k zde uvedeným právním závěrům a vyčíslení doměřené DPH. Dále cituje pasáž dodatečných platebních výměrů, kterou interpretuje tím způsobem, že správce daně na jednu stranu tvrdí, že posoudil situaci tak, jako kdyby k daňovému úniku nedošlo, a vzápětí uvádí, že došlo k navýšení uskutečnitelných zdanitelných plnění o spotřební daň právě z důvodu údajného daňového úniku. Podle žalobkyně je rovněž nelogické tvrzení správce daně, že navýšil dodání pohonných hmot v rámci daňového skladu o spotřební daň, neboť obchody uskutečněné v rámci daňového skladu nepodléhají spotřební dani, když jsou podmíněně osvobozeny podle ust. § 41 zákona o DPH. Následně žalobkyně uvádí, že závěry správce daně jsou nesprávné a jeho postup nepředvídatelný, když dosavadní řízení bylo zaměřeno na to, zda daňový subjekt zahrnul spotřební daň do základu daně pro výpočet DPH či nikoli, kdežto závěry správce daně uvedené v dodatečných platebních výměrech hovoří o tom, že žalobkyně měla být zapojena do tzv. kolotočového podvodu, což znamená, že některá z obchodujících firem byla pouze nastrčená a neodvedla DPH.
18. Závěrem žalobkyně shrnuje právní otázky, jež navrhuje předložit SDEU k zodpovězení jako tzv. předběžné otázky (body 7. a 13. tohoto rozsudku), a vyjadřuje se k tvrzené povinnosti soudu je předložit. Je si sice vědoma znění čl. 234 Smlouvy o založení Evropských

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

společenství (dále „SES“), že povinnost předložit věc SDEU, vyvstane-li potřeba řešit předběžnou otázku před soudem členského státu EU, jehož rozhodnutí nelze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva, ale naznačuje, že v soudním řízení správním jde o situaci odlišnou, když rozsudek správního soudu je pravomocný bez ohledu na to, zda proti němu byla podána kasační stížnost.

III. Vyjádření k žalobě a replika žalobkyně

19. Ve vyjádření k žalobě žalovaný sdělil, že trvá na svém stanovisku uvedeném v napadených rozhodnutích, na která v podrobnostech odkázal, a vyjádřil se k jednotlivým žalobním bodům. Především, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že v inkriminovaných zdaňovacích obdobích žalobkyně obchodovala s PHM a zjevně vystupovala v několika pozicích v rámci řetězce obchodních transakcí, když prodávala PHM v daňovém skladu v režimu podmíněně osvobozeném od spotřební daně podle ust. § 19 zákona o spotřebních daních a poté stejné zboží nakupovala ve volném daňovém oběhu. Správce daně proto dospěl k závěru o spáchání daňového podvodu, neboť společnosti vyskladňující PHM z daňového skladu nezahrnovaly do základu DPH spotřební daň, přičemž bylo prokázáno, že žalobkyně věděla, že se účastní plnění, které bylo součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem.
20. Žalovaný konstatuje, že podstatou sporu je primárně otázka nároku žalobkyně na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období, který žalobce uplatnil z nákupu PHM ve volném daňovém oběhu od svých dodavatelů. Žalovaný má za to, že se žalobkyně na vzniku daňového podvodu podílela aktivně a o své účasti na něm věděla. Správce daně v prvostupňových rozhodnutích (dodatečných platebních výměrech) odkázal na konstrukci definice daňového podvodu, jak je obecně vnímána a jak vyplývá především z judikatury SDEU (viz spojené kauzy C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL nebo spojené kauzy C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise).
21. K namítané nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaný uvádí, že tuto námitku považuje za nedůvodnou, neboť se v rámci napadených rozhodnutí vyjádřil vyčerpávajícím způsobem ke všem odvolacím námitkám, důsledně vyvrátil argumentaci žalobkyně obsaženou v odvolání, jeho závěry jsou dostatečně odůvodněny, přičemž vycházel z výsledků rozsáhlého dokazování, a napadená rozhodnutí neobsahují žádné vnitřní rozpory. Trvá na tom, že v rozhodnutích byl jasně definován řetězec jednotlivých obchodních případů, kdy jsou uvedena konkrétní plnění uskutečněná žalobkyní v rámci daňového skladu a přijatá v rámci daňového oběhu, která byla součástí řetězce obchodních transakcí zasažených podvodem. Co se týče vytýkané nadbytečnosti části odůvodnění, žalovaný má za to, že vzhledem ke složitosti materie bylo pro komplexnost rozhodnutí vhodné před samotným vypořádáním odvolacích námitek odkázat na relevantní judikaturu.
22. K námitce, která se týká rozsahu dokazování provedeného v daňovém řízení, žalovaný uvádí, že správce daně postupoval v daňovém řízení zcela v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Vyhledal a provedl celou řadu důkazních prostředků a z nich plynoucí důkazy zhodnotil podle své úvahy jak jednotlivě, tak v jejich vzájemné souvislosti. Podle žalovaného byly zjištěny skutečnosti, jež objektivně prokazují, že přijatá zdanitelná plnění deklarovaná žalobkyní byla součástí daňového podvodu. Za tyto skutečnosti označuje zejména skutečnost, že z uskutečněných zdanitelných plnění nebyla na výstupu odvedena

DPH, nekontaktnost dodavatelů žalobkyně pro příslušné správce daně a personální provázanost mezi jednotlivými články obchodního řetězce. Také bylo prokázáno, že v řetězci obchodních transakcí byla deklarována fiktivní zdanitelná plnění. Žalovaný proto dospěl ve shodě se správcem daně k závěru, že v rámci předmětných obchodních transakcí byl spáchán daňový podvod a že žalobkyně mohla a měla vědět, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí daňového podvodu. Žalovaný rovněž trvá na aplikaci závěrů vyjádřených v rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2013 č. j. 1 Afs 13/2013-61.

23. Žalovaný dále reaguje na tvrzení žalobkyně, že obchodní transakce, jež uskutečnila se společnostmi S1 v rámci daňového skladu, byly dodáním zboží. Žalovaný sděluje, že deklarovaná uskutečněná plnění (prodej PHM) ve prospěch subjektů S1 nebylo možné považovat za dodání zboží podle zákona o DPH, neboť smluvní ustanovení mezi žalobkyní a provozovatelem daňového skladu neumožňovala subjektům S1 se zbožím nakládat jako vlastník. Ze zjištěného skutkového stavu naopak vyplynulo, že reálně došlo ze strany žalobkyně k uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch subjektů K1. Obchodní transakce mezi žalobkyní a subjekty S1, subjekty S1 a S2 a subjekty S2 a K1 je třeba považovat za fiktivní, když k převodu vlastnického práva k předmětnému zboží ve skutečnosti došlo přímo mezi žalobkyní a subjekty K1.
24. Správce daně podle vyjádření žalovaného prokázal, že byla deklarována fiktivní zdanitelná plnění v řetězci obchodních transakcí žalobkyně – subjekty S1 – subjekty S2 – subjekty K1, když ze získaných důkazů vyplynulo, že zboží žalobkyně dodala přímo subjektům K1.
25. K otázce, zda vznikl únik na DPH, žalovaný uvádí, že v rámci daňového řízení bylo potvrzeno uskutečnění zdanitelných plnění, avšak bylo prokázáno, že příjemcem plnění byly subjekty K1, které následně uvolnily předmětné pohonné hmoty do volného daňového oběhu. Ty měly v souladu se zákonem o spotřebních daních při uskutečnění zdanitelných plnění již v rámci volného daňového oběhu zahrnout do základu daně podle ust. § 36 zákona o DPH spotřební daň, což však subjekty K1 neučinily, proto byla konstatována existence chybějící DPH, kterou subjekty K1 nepřiznaly. K námitce nesprávné interpretace ust. § 41 zákona o DPH žalovaný odkazuje především na str. 38-42 napadených rozhodnutí (bod 44 a násl. těchto rozhodnutí). Dodává, že předmětná právní úprava zákona o DPH nebyla v rozporu s komunitární právní úpravou a takový rozpor neshledal ani NSS (rozsudek ze dne 7. 3. 2014 č. j. 7 Afs 123/2013-56).
26. K námitce týkající se důkazů získaných v trestním řízení žalovaný sděluje, že správce daně zjišťoval skutkový stav co možná nejúplněji, a z tohoto důvodu shromáždil velké množství důkazů. Mezi ně byly zařazeny i důkazy z trestního řízení, které byly pořízeny nezávisle na daňovém řízení, a to zcela v souladu se zákonem, což konstatoval i Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 29. 5. 2013 č. j. 30 T 7/2011-15149. Důkazy z trestního řízení v předmětné věci nejsou jedinými rozhodujícími důkazy, na jejichž základě správce daně a následně žalovaný rozhodli, a byly hodnoceny rovněž ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy.
27. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že rozsudky SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 a spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 nejsou na danou věc aplikovatelné. Ačkoli nešlo v těchto řízeních o totožný skutkový stav jako v nyní posuzované věci, mají podle žalovaného závěry SDEU ohledně možnosti neuznání nároku na odpočet daně všeobecný dopad i na obdobné případy. Správce daně u žalobkyně za předmětná zdaňovací období v souladu se zákonem a judikaturou SDEU snížil nárok na odpočet DPH uplatněný z nákupu pohonných hmot ve volném daňovém oběhu od

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dodavatelů, protože v rámci daňového řízení na základě objektivních skutečností dospěl k závěru, že byl spáchán daňový podvod, a žalobkyně zároveň neprokázala, že byla při nákupu pohonných hmot v dobré víře, že se daňového podvodu neúčastní. Správce daně naopak prokázal, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla. Podle mínění žalovaného dopadá na předmětnou věc rovněž závěr vyslovený v rozsudku NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156, neboť v případě žalobkyně byla shledána existence chybějící daně, kdy subjekty K1 neodvedly DPH na výstupu ve správné výši a následně byl v řetězci uplatňován nárok na odpočet daně na vstupu.

28. K námitkám uplatněným v osmém žalobním bodu žalovaný popisuje průběh daňového řízení a uvádí, že neshledává zkrácení procesních práv žalobkyně v postupu správce daně, který v reakci na podání žalobkyně ze dne 18. 2. 2013 č. j. 996559/13 doplnil důkazní prostředky, na jejich základě přehodnotil své dosavadní závěry a s těmito závěry i nově získanými důkazními prostředky žalobkyni seznámil a umožnil jí vyjádřit se k nim. K doplnění v rámci doměřovacího řízení žalobkyně podala své vyjádření, avšak správce daně neshledal potřebu doplnit řízení o další navrhované důkazní prostředky, proto vydal dodatečné platební výměry, v jejichž odůvodnění se vypořádal i s námitkami žalobkyně uvedenými v jejím vyjádření. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že žalobkyni nebyl dán dostatek času seznámit se s množstvím spisového materiálu, který byl do daňového spisu doplněn po ukončení daňové kontroly. Žalobkyni byla dána lhůta k seznámení a vyjádření se v rámci doměřovacího řízení a žalobkyně tohoto svého práva využila.
29. Závěrem žalovaný konstatoval, že předložení předběžné otázky SDEU není podle jeho názoru na místě, neboť posouzení předběžné otázky navržené žalobkyní je zcela jednoznačné.
30. Žalovaný je přesvědčen, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem a námitky žalobkyně nejsou důvodné. Proto navrhuje, aby městský soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení. Naopak navrhuje, aby byla náhrada nákladů řízení přiznána žalovanému, a to v paušální částce 300 Kč.
31. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, v níž setrvala na již uplatněných žalobních důvodech.
32. Žalovaný v průběhu soudního přezkumu upozornil na skutečnost, že někdejší jednatel žalobce byl uznán vinným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*trestní zákoník*“), který spáchal ve prospěch organizované zločinecké skupiny podle ust. § 107 odst. 1 trestního zákoníku, jakož i zločinem účasti na organizované zločinecké skupině podle ust. § 361 odst. 1 alinea 2 trestního zákoníku přičemž těchto zločinů se dopustil ve spolupachatelství podle § 23 trestního zákoníku (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 5. 2013 č. j. 30 T 7/2011-15149, rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 22. 4. 2014 č. j. 4 To 69/2013-16412). Žalovaný má za to, že žalobkyně v tomto soudním řízení správním fakticky obhájí nárok na odpočet plynoucí z trestné činnosti, resp. se domáhá odpočtu DPH, který byl získán trestnou činností, přičemž k daňovému úniku přispěla rovněž samotná žalobkyně. Jak žalovaný připomíná, Nejvyšší soud se poté v dovolacím řízení neztotožnil ani s tvrzením, že s ohledem na princip daňové neutrality nemohlo dojít k daňovému úniku s tím, že vznik a výši daňové povinnosti a případného daňového úniku je totiž třeba u každého plátce (poplatníka) daně posoudit samostatně (bod 33 usnesení ze dne 26. 7. 2016 č. j. 5 Tdo 749/2015-350). Podle uvedeného

usnesení Nejvyššího soudu je proto zcela bez významu, zda i jiné subjekty v daném obchodním řetězci splnily své daňové povinnosti. Podstatné podle Nejvyššího soudu v tomto směru je zde jen to, že obchodní společnost PetroJet s.r.o. vystupovala v těchto obchodech na začátku a na konci zmíněného řetězce a že řádně nesplnila vůči státu daňové povinnosti ve vztahu k DPH. Podle žalovaného by bylo absurdní, aby se žalobkyně domohla, aby zmíněný nárok, získaný trestnou činností, jí byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestních věcech uznán a prostředky získané z trestné činnosti by byly této společnosti ponechány.

33. Žalobkyně reagovala na toto vyjádření žalovaného novou replikou, v níž vyjádřila nesouhlas s prezentovaným výkladem vázanosti soudu rozsudkem v trestní věci za situace, kdy žalobkyně nebyla účastníkem trestního řízení a neměla možnost skutkově a právně argumentovat ani činit důkazní návrhy. Podstatou tohoto soudního přezkumu nadále podle ní zůstává, zda byla platební povinnost uložena správně či nikoli. Ze závěru rozsudku v trestní věci nelze podle žalobkyně vycházet, naopak je třeba jednotlivé skutkové závěry v něm obsažené kriticky hodnotit. Trestní řízení se podle žalobkyně týkalo části dodatečných platebních výměrů napadených žalobou.

IV. Posouzení věci městským soudem

34. Městský soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci řízení souhlasili, žalobce konkludentně, žalovaný výslovně [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích široce uplatněných žalobních bodů, kterými je – co se týče rozsahu přezkumu – vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žalobu neshledal důvodnou.
35. Obě napadená rozhodnutí, která jsou vzájemně propojená skutkově i právně, považuje městský soud za věcně i právně správná, vycházející ze spolehlivě a podrobně zjištěného skutkového stavu a obsahující podrobné a pregnantní právní posouzení, s nímž se městský soud ztotožňuje a které respektuje rozdíly trestního a daňového řízení, které se prolínají i tímto soudním přezkumem (viz například bod 31. a násl. obou napadených rozhodnutí). Jak již vícekrát upozornil NSS, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní nese primárně daňový subjekt, jak je aktuální v těchto přezkoumávaných případech, přičemž rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně totožný s rozsahem odpovědnosti daňové (rozsudky ze dne 12. 3. 2020 č. j. 7 Afs 523/2018-35, ze dne 25. 4. 2012 č. j. 2 Afs 33/2011-78-78, ze dne 6. 10. 2010 č. j. 9 Afs 11/2010-71 nebo ze dne 28. 7. 2011 č. j. 8 Afs 4/2011-71).
36. Vzhledem k rozsahu a rozsáhlosti žaloby a množství argumentů, které se v celém jejím textu překrývají, posuzoval městský soud žalobní námitky v souladu s principem, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument uplatněný v žalobě. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 2. 2013 č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013 č. j. 7 As 182/2012-58 a ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66).
37. Důkazy navržené v žalobě (pominou-li se napadená rozhodnutí včetně prvostupňových dodatečných platebních výměrů, která jsou vlastním předmětem přezkumu a jejich „zhodnocení“ není jen výsledkem důkazního, nýbrž celého přezkumného soudního řízení,

pak jde především o faktury na pohonné hmoty vystavené společnostmi JED CLAMPET T s.r.o., CZ-ADEA organizační složka, ČEPRO a.s. či SLOVNAFT Česká republika, spol. s r.o. a označené žalobou za důkazy) nebyly provedeny, resp. jejich provedení nebylo zopakováno vzhledem k tomu, že všechny rozhodující dokumenty byly městskému soudu k dispozici v dostatečné míře v rámci rozsáhlého souboru správních, resp. daňových spisů, které v soudním řízení předložil žalovaný (§ 74 odst. 1 s. ř. s.). Pokud jde o důkazy, které byly provedeny ve správním řízení, městský soud je sice může zopakovat, eventuálně i přehodnotit, avšak v projednávaném případě to nepovažoval za důvodné.

38. Podle ust. § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí osvobozením od daně uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, aniž vznikne povinnost přiznat, vyměřit a zaplatit daň.
39. Podle ust. § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v roce vydání napadených rozhodnutí, se rozumí podmíněným osvobozením od spotřební daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit tuto daň do dne uvedení vybraných výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu.
40. Ust. § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v roce vydání napadených rozhodnutí, definuje, co se rozumí na daňovém území ČR pro účely zákona o spotřebních daních daňovým skladem. V daňovém skladu mohou být vybrané výrobky umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, pokud zákon o spotřebních daních nestanoví jinak (§ 19 odst. 4 zákona o spotřebních daních). Zřízení institutu daňového skladu a s ním související podmíněné osvobození od spotřební daně bylo důvodem vydání nového zákona o spotřebních daních v roce 2003, který tak reflektoval komunitární úpravu spotřebních daní; smyslem nové právní úpravy bylo zajistit, aby pohyb nezdaněného zboží byl pod daňovým dohledem (rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2010 č. j. 8 Afs 1/2010-72).
41. Podle ust. § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v roce vydání napadených rozhodnutí, je vybraný výrobek v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jestliže je
 - a) umístěn v daňovém skladu podle ust. § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních,
 - b) dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz.
42. Podle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
43. Ustanovení čl. 14 směrnice Rady EU 2006/112/ES a ust. § 13 zákona o DPH upravují, co se rozumí dodáním zboží (dodáním zboží se podle cit. směrnice i pro účely zákona o DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) a co, resp. jaká plnění se dále považují za dodání zboží.
44. § 36 zákona o DPH stanoví, co je základem DPH a co také základ DPH zahrnuje, včetně toho, kdy základ DPH zahrnuje také spotřební daň. Podle ust. § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, základ DPH také zahrnuje spotřební daň, pokud zákon o DPH nestanoví jinak v § 41.

45. Ustanovení § 41 zákona o DPH, vycházející z čl. 84 směrnice Rady 2006/112/ES, upravuje stanovení základu a výpočtu DPH u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.
46. Články 73 až 78 směrnice Rady 2006/112/ES upravují, co zahrnuje základ DPH při dodání zboží nebo poskytnutí služby.
47. Ustanovení čl. 84 směrnice Rady 2006/112/ES především zavazuje členské státy přijmout opatření nezbytná k zajištění toho, aby spotřební daň splatná nebo odvedená osobou, která si pořizuje uvnitř Společenství (tedy EU) výrobek podléhající spotřební dani, byla zahrnuta do základu DPH v souladu s čl. 78 prvním pododstavcem písm. a).
48. Čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES vymezuje odpočet daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby, jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani.
49. Nárok na odpočet daně a podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně upravují ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Judikatura SDEU a NSS jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Podle ustálené judikatury musí být osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, jež je součástí podvodu na DPH, pro účely směrnice Rady 2006/112/ES považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli (tzv. vědomostní test – viz body 56 a 57 rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04). Správce daně při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu hodnotí, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. Povinnost tvrdit a prokázat přijetí adekvátních opatření, resp. dobrou víru v to, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, má daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012-46 a ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015-47).
50. Z judikatury rovněž plyne, že orgány finanční správy nemají povinnost prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem spočívala podstata daňového podvodu, anebo vylicit řetězec skutkových okolností, z nichž je možno dovodit, že se jedná o daňový podvod. Jestliže pak správce daně dospěje k závěru, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, příp. o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, byl povinen shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Důkazní břemeno v tomto ohledu nese správce daně. Z judikatury NSS (rozsudek ze dne 24. 5. 2018 č. j. 9Afs 194/2017-34) též vyplývá, že je tedy na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou nebezpečnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat.
51. Jako podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státu vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným

obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, 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 (rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb.). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na orgánu finanční správy, 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. V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, SDEU konstatoval: *„Zejména 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“*. 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. Přitom SDEU mj. 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. Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli“*.

52. Součástí správního spisu je dokument ze dne 23. 10. 2014 č. j. 28281/14/5000-14306-711377 o seznámení daňového subjektu, tedy žalobkyně, se zjištěnými skutečnostmi včetně výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí ke skutečnostem zjištěným při dokazování. Žalovaný zde mj. zopakoval zjištění správce daně učiněné v rámci daňové kontroly a rozvedené na str. 4 až 9 zprávy o daňové kontrole č. j. 213305/13/2005-05403-108798, že žalobkyně byla účastnicí organizované skupiny, která obchodními transakcemi uvnitř skupiny získala neoprávněný finanční prospěch. Žalobkyně tak měla krátit daňovou povinnost prostřednictvím nastrčených do řetězce, a to subjektů na pozici K1. Prostřednictvím těchto subjektů žalobkyně podle správce daně znovu nabyla PHM po uvolnění do volného daňového oběhu a dosáhla tak nižších prodejních cen. V dokumentu žalovaný popsal schéma prodeje PHM žalobkyní (příznavší zde daň na výstupu) uvnitř daňového skladu společnosti ČEPRO v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně společností pracovně označeným jako „subjekty S1“, které následně prodaly PHM mj. společností označeným jako „subjekty S2“, které stejně jako subjekty S1 nebyly v žádném smluvním vztahu s provozovatelem daňového skladu (společností ČEPRO). Subjekty S2 posléze uskutečnily zdanitelné plnění, prodej PHM, ve prospěch společností označovaných jako „subjekty K1“. Následně podle zjištění žalovaného společnost ČEPRO jako provozovatel daňového skladu na základě prohlášení žalobkyně o postoupení pohledávky na vyskladnění na straně prodávajícího a prohlášení subjektů K1 o přijetí pohledávky na vyskladnění na straně prodávajícího převedla pohledávku na vyskladnění na subjekty K1 a nikdy přitom neevidovala obchodní transakce mezi žalobkyní a subjekty S1 a S2. Dokument zároveň obsahuje seznam společností, které žalovaný i prvostupňový správce daně považovali za subjekty S1, S2, K1 a „řetězec společností“.
53. Žalobkyně ve svém vyjádření podaném k dokumentu č. j. 28281/14/5000-14306-711377 (seznámení se zjištěnými skutečnostmi včetně výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení

) mj. uvedla, že společnosti S1, S2 a K1 odvolací orgán (nyní žalovaný) vyjmenovává, ale neuvádí období, po které měly dané společnosti na předmětných pozicích fungovat, že postavení jednotlivých společností bylo v různých zdaňovacích obdobích různé, a proto jsou platební výměry (roz. dodatečné platební výměry) podle vyjádření žalobkyně nepřezkoumatelné, že skutečnost, že předmětné subjekty neměly s provozovatelem daňového skladu uzavřenu smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji, neznamená, že by takové úkony byly neplatné, že přesto, že v odůvodnění uvedených výměrů správce daně zakládá své závěry o neuznání odpočtu z důvodu zapojení odvolatele (tj. žalobkyně) do daňového podvodu v rámci řetězce jednotlivých obchodních případů, není řetězec dostatečně specifikován, jakož i to, že ust. § 13 zákona o DPH předpokládá, že dodání může být uskutečněno pouze ze strany vlastníka (ekonomického), avšak ze závěrů odvolacího orgánu (tj. žalovaného) nevyplývá, že by v době uvedení zboží do volného daňového oběhu měla být ekonomickým vlastníkem zboží některá ze společností K1.

54. *Námitkou prvního žalobního bodu* je tvrzená nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadených rozhodnutí, resp. jejich nepřezkoumatelnost pro jejich zásadní nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost. Je třeba předeslat, že případná nepřezkoumatelnost, jež by spočívala v nesrozumitelnosti rozhodnutí, je takovou vadou správního (daňového) řízení, pro kterou by soud bez dalšího zrušil napadená rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a to dříve, než by mohl posuzovat dostatečnost jejich odůvodnění. K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů je soud povinen přihlížet dokonce z moci úřední, aniž by žalobce musel nepřezkoumatelnost v žalobě tvrdit.
55. Za nesrozumitelnost rozhodnutí se v soudní praxi považují takové případy rozhodnutí, když jeho odůvodnění postrádá smysl, anebo když jeho závěry jsou nelogické a nemohou dát odpověď vztahující se ke skutkovým nebo právním důvodům, jež vedly k vydání správního rozhodnutí, anebo když je odůvodnění správního rozhodnutí v rozporu s jeho výrokem, popř. výrok nemá oporu v zákoně (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24).
56. Tvrzenou nepřezkoumatelnost rozhodnutí v projednávaném případě městský soud neshledal. Závěry, jež obsahují obě napadená rozhodnutí, jsou logické a vycházejí ze skutkových zjištění orgánů finanční správy, která vyplývají ze správních spisů.
57. Nedostatek důvodů z hlediska kvantitativního žalobkyně ani výslovně nenamítá, spíše uvádí, že považuje za nadbytečnou tu část napadených rozhodnutí, která je označena nadpisem Právní základ sporu (odstavec 6 a násl.). Lze sice připustit, že daňovou právní problematiku vztahující se k předmětu tohoto sporu žalovaný uvozuje a vykládá relativně podrobněji, až „učebnicově“, to však samotnému obsahu rozhodnutí nepřekáží. Nelze souhlasit se žalobkyní, že by tato interpretační část odůvodnění napadených rozhodnutí nesouvisela s danou věcí a že by způsobovala nepřehlednost rozhodnutí.
58. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit jeho obsah a důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztahovat jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje jeho argumentaci za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Zrušení rozhodnutí

pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším procesním vadám, kdy pro absenci důvodů nebo nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí věcně přezkoumat. Městský soud k tomu dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení, včetně řízení daňového, je nutné rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i rozhodnutí správního orgánu druhého stupně posuzovat jako celek, kdy případné vady odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohl zhojit odvolací orgán (např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013 č. j. 6 Ads 134/2012-47). Námitku nepřezkoumatelnosti je nutné hodnotit i ve vztahu k racionální aplikaci práva.

59. Žalobní námitku o obsahové nesrozumitelnosti, a tím i nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí městský soud neshledal důvodnou. Závěry obsažené v napadených rozhodnutích jsou logické a vychází ze skutkových zjištění vyplývajících ze správních spisů. Napadená rozhodnutí posoudil městský soud z hlediska konstantní judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelná nejsou a nelze jim vytknout vnitřní rozpor. Z jejich odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vycházely, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí jsou řádně a podrobně odůvodněna a jsou plně srozumitelná.
60. V rámci prvního žalobního bodu žalobkyně rovněž uvedla, že otázku neodvedení DPH považuje pro řešenou věc za stěžejní, neboť bude-li popsáno a prokázáno neodvedení DPH některou společností v řetězci, nelze plnění posoudit jako zasažené daňovým podvodem. Podstatou námitky je teze, že k prokázání účasti na daňovém podvodu je potřebné zjištění existence chybějící či neodvedené daně.
61. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že daňovým podvodem v případě DPH rozumí judikatura SDEU situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva EU upravujícího společný systém DPH. Obdobně je vymezen daňový podvod i v judikatuře NSS, který se spatřuje podvod v situaci, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem práva EU, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudky NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009-274, ze dne 15. 12. 2011 č. j. 9 Afs 44/2011-343 a ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156). Důsledkem daňového podvodu je pak tzv. chybějící či neodvedená daň, která představuje částku, v jejímž rámci některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, anebo ji odvést). Jde tak o postup, kdy jeden z účastníků řetězového podvodu neodvede státní kase vybranou DPH, zatímco další si ji odečte za účelem zvýhodnění. Tato částka nemusí být detailně konkretizována, neboť to není v rámci sofistikovanějších řetězových podvodů ani možné. Jak je městskému soudu známo z jeho rozhodovací činnosti, v případech řetězových podvodů téměř výjimečně dochází k situacím, o kterých nemohou – co se týče chybějící daně – vzniknout žádné pochybnosti. V praxi dochází častěji k situacím, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání (nepřizná daň na výstupu), nebo daňové přiznání podá, daňovou povinnost uhradí, avšak z důvodu nespolupráce subjektu (např. odběratele) nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, anebo se takový subjekt v průběhu řízení stane nekontaktním, a tudíž nelze ověřit, zda daň z konkrétních zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil.

62. V odstavcích 104 až 107 napadených rozhodnutí žalovaná zcela přesvědčivě na základě výsledků skutkových zjištění učiněných v důkazně složitém řízení prvostupňovém, jakož i odvolacím, vysvětlila skutková zjištění učiněná jí samou, jakož i prvostupňovým správcem daně, v čem a kdy je třeba považovat obchodní transakce žalobkyně a subjektů S1, S2 a K1 za fiktivní, kde byla na základě skutkových zjištění konstatována existence tzv. chybějící DPH a její nepřiznání a jak a jakým způsobem probíhaly obchodní transakce mezi uvedeným subjekty.
63. Městský soud považuje za přesvědčivé zjištění žalovaného, resp. správce daně z provedeného dokazování, že zboží (PHM), s nímž se obchodovalo v rámci daňového skladu, je týmž „přeprodávaným“ zbožím, s nímž se obchodovalo ve volném daňovém oběhu.
64. Vzhledem k tomu, že žalovaný je v uvedených odstavcích napadených rozhodnutí popsal důkladně přesně, nemá městský soud důvod je parafrázovat či opisovat, a odkazuje proto na ně s tím, že k hodnocení zjištěného skutkového stavu přijatému ve správním daňovém řízení nemá po seznámení se s rozsáhlým spisovým materiálem co dodat. Lze tak uzavřít, že z napadených rozhodnutí i správních spisů vyplývá, že v kauze žalobkyně byla dohledána tzv. chybějící daň, neboť subjekty K1 neodvedly DPH ve správné výši na výstupu a v návaznosti na to byl v řetězci společností uplatňován odpočet daně na vstupu.
65. Námitka žalobkyně postrádá „přidanou“ hodnotu ve vztahu k odvolacím námitkám, které žalovaný v napadených rozhodnutích zodpověděl zcela pregnantně (odstavec 113 a násled., odstavec 132 napadených rozhodnutí).
66. Městský soud ani nesdílí pochybnost žalobkyně o rozporu mezi odstavci 108 a 111 napadených rozhodnutí, pokud jde o ztotožnění se žalovaného se zjištěními prvostupňového správce daně a rozbor a pojmenování objektivních skutečností prokazujících, která zdanitelná plnění deklarovaná žalobkyní byla součástí daňového podvodu a proč.
67. *Druhý žalobní bod* vytýká zásadní pochybení žalovaného nedostatečné vypořádání námítky vznesené v rámci odvolání s tím, že skutková zjištění správce daně jsou nedostatečná pro konstatování daňového podvodu ve věci. Interpretace aplikovaných právních předpisů včetně aplikace závěrů rozsudků Krajského soudu v Brně a NSS (č. j. 30 Af 146/2011-330 a č. j. 1 Afs 13/2013-61) je podle žalobkyně – vyjádřeno souhrnně – v rozporu s právní úpravou EU i požadavky SDEU.
68. Z obsahu spisu a napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný opřel zdůvodnění svého verdiktu o celou řadu rozhodnutí Ústavního soudu, NSS a krajských soudů jako soudů správních. Jestliže se námitka druhého žalobního bodu soustředila na zmíněná dvě rozhodnutí, pak lze jen konstatovat, že s odkazem napadených rozhodnutí na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 13/2013-61 (rozhodnutí 1216, str. 36, 62, rozhodnutí 1215, str. 36, 62), pokud v bodě 56. odůvodnění zdůrazňuje, že *není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod a že v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*, se městský soud ztotožňuje a považuje jej za odpovídající podstatě standardního rozsahu dokazování v daňovém řízení, pokud jde o objasňování daňových podvodů v řetězci.

69. Namítá-li žalobkyně rozpor napadeného rozhodnutí a výklad užitých právních předpisů s právní úpravou EU, zejména směrnicí č. 2006/112/ES, pak námitku pojala natolik obecně, kdy je nutné připomenout, že není úkolem procesního soudu – pro účely vypořádání se s takovou obecnou námitkou – domýšlet argumenty svědčící pro tvrzení žalujícího. Městský soud se neztotožňuje s výtkou žalobkyně, že závěry žalovaného vyplývají z jediného rozhodnutí krajského soudu a NSS, a proto námitky druhého žalobního bodu nepovažuje za důvodné.
70. Pokud jde o skutková zjištění, z rozsáhlého správního spisu a napadených rozhodnutí včetně dodatečných platebních výměrů je zjevné, že správce daně i žalovaný je učinili po provedení mnoha důkazů a žalobkyně byla s nimi řádně seznámena. Městský soud má shodně se žalovaným za to, že v průběhu daňového řízení byly zjištěny skutečnosti prokazující, že deklarovaná zdanitelná plnění přijatá od společností UNICORN CS RATE, MT'T TRADE, Unicorn-čerpací stanice, MORAVSKÉ RAFINERIE, FUEL POOL LTD, OB PRODUCT, ABID AG, CZ-ADEA a BIO petrol prošla daňovým podvodem, že byla deklarována i fiktivní zdanitelná plnění v řetězci obchodních vztahů žalobkyně – subjekty S1 – subjekty S2 – subjekty K1, protože z provedení dokazování vyplynulo dodávání zboží žalobkyní přímo subjektům K1, a že žalobkyně o tom věděla, resp. mohla či měla vědět. Městský soud je zajedno se žalovaným v závěru, že subjekty K1 nepostupovaly v souladu s ust. § 36 zákona o DPH, pokud základ daně nezvýšily o spotřební daň v důsledku uvolnění PHM do volného daňového oběhu.
71. Ve *třetím žalobním bodě* žalobkyně především napadá rozsah dokazování provedeného v daňovém řízení. Žalovaný postavil podle žalobkyně svá rozhodnutí na závěru, který je uveden ve výše zmíněném rozhodnutí NSS č. j. 1 Afs 13/2013-61 a podle něhož v řízení není třeba prokazovat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí a má za to, že žalovaný vytrhl tento závěr z kontextu celého rozhodnutí. Připomíná, že uvedené rozhodnutí dále uvádí, že *v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*.
72. V první řadě městský soud má za to, že napadená rozhodnutí nejsou založena či postavena pouze na výše uvedeném jediném rozhodnutí NSS, nýbrž na konstantní rozhodovací daňové i soudní praxi posuzování daňových podvodů v souladu s předpisy EU a vnitrostátními zákony. Vzhledem k tomu, že český právní řád a soudní rozhodovací činnost nejsou založeny na precedenčním pojetí, obava žalobkyně nehrozí. Na druhé straně právě citované závěry NSS ve zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 13/2013-61 mají obecnou povahu a svým interpretačním významem dopadají i na přezkoumávaný případ, resp. na přezkoumávaná napadená rozhodnutí. Za poslední desetiletí se vžila při vypracovávání správních i soudních rozhodnutí kultura používání odkazů na obdobné a obdobně posuzované hmotněprávní i procesní situace, a proto nelze žalovanému vytýkat, že v řadě případů odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, NSS, popř. jiných soudů působících v oblasti správního soudnictví; citovaný rozsudek je v napadených rozhodnutích jen jedním z nich.
73. Podstatné na třetí žalobní námitce včetně námitky žalobkyně proti použití důkazů z trestního řízení, je nesouhlas žalobkyně s rozsahem dokazování v daňových řízeních vedoucím k vydání napadených rozhodnutí. V tomto ohledu nezbyvá než konstatovat, že městský soud považuje podrobná a obsáhlá zdůvodnění napadených rozhodnutí o rozsahu, průběhu a výsledcích dokazování ve správním (daňovém) řízení za dostatečná a přesvědčivě vysvětlující zjištěný skutkový stav v míře, jaká byla potřebná pro obě věcná (roz. napadená)

rozhodnutí. Městský soud nemá výhrad jednoznačně k postupu, který zvolil žalovaný při volném hodnocení důkazů, při němž není povinností orgánu finanční správy, obdobně jako soudu v soudním řízení, provádět veškeré navržené důkazy, dokáže-li se tento správní orgán, resp. soud vypořádat s tím, proč některé navržené důkazy neprovedl, např. pro nadbytečnost nebo pro to, že by nepřinesly nové poznatky (viz body 25. či 28. obou napadených rozhodnutí). Žalovaný se vypořádal rovněž s námitkou použití zjištění učiněných z důkazů, k jejichž provedení došlo v rámci trestního řízení. Městský soud akceptuje postup žalovaného, resp. správce daně, který podrobně a výstižně vysvětlil vztah daňového a trestního řízení při aplikaci na tento projednávaný případ. Je zjevné a akceptovatelné, že zjištění učiněná při dokazování v daňovém řízení nevycházela pouze či výlučně ze zjištění učiněných z dokazování v rámci trestního řízení, a to s ohledem na obecně známou skutečnost, že rozsah trestní odpovědnosti nemusí být nutně týž jako rozsah odpovědnosti daňové (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 11/2010-71, body mj. 33., 99., 108., 132., 133., 138. obou napadených rozhodnutí). V tomto ohledu není námitka žalobkyně důvodná, protože stručně řečeno neodpovídá skutečnosti, jak proběhlo daňové řízení. Jinými slovy, městský soud považuje za procesně správné a zákonu odpovídající, že správce daně a žalovaný akceptovali a využili poznatků zjištěných z důkazního trestního řízení, avšak že se na ně neomezily a svá rozhodnutí realizovali na základě komplexních poznatků i z jiných zdrojů poznání skutkového stavu.

74. Městský soud má za to, že žalovaný i prvostupňový správce daně se dostatečně přesvědčivě vypořádali rovněž s otázkou, jak si počínal řetězec společností „obchodujících“ s PHM včetně toho, jakým způsobem se „totožné zboží“ dostalo ze společností označených jako K1 k dodavatelům žalobkyně ve volném daňovém oběhu. Skutková zjištění správního orgánu prvního stupně dovolují dovodit, v čem daňový podvod spočíval a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí a má za to, že je tento závěr vytržen z kontextu, když rozhodnutí NSS dále uvádí, že *v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*. Správce daně v dodatečných platebních výměrech důvodně dospěl k závěru, že daňový subjekt (tedy žalobkyně), který se účastnil v daném řetězci obchodních transakcí, v jejichž rámci byl umožněn vznik daňového úniku ve smyslu judikatury SDEU a NSS, a že žalobkyně měla a mohla vědět o vzniku tohoto daňového úniku, který spočíval v nezahrnutí spotřební daně do základu DPH při vyskladnění PHM do volného daňového oběhu. V tomto ohledu městský soud akceptuje, že orgány finanční správy (správce daně i žalovaný) vycházely z důkladně provedeného důkazního řízení zachyceného ve správních spisech a zjištěný skutkový stav správně posoudily skutkově i právně.
75. V rámci *čtvrtého a pátého žalobního bodu* žalobkyně namítala nesprávné vypořádání žalovaného s otázkou zapojení daňového subjektu, resp. žalobkyně do řetězového obchodu z hmotněprávního a procesního hlediska s opakovanou námitkou, že žalovaný nezjistil všechny společnosti zapojené do řetězce. Opakovaně rovněž namítala, že se žalovaný nedostatečně zabýval skutečným prokázáním daňového úniku.
76. Městský soud se s takto nastíněnou a opakující se žalobní námitkou vypořádal již v rámci prvního žalobního bodu a na toto vypořádání odkazuje. Lze však poukázat i na závěr uvedený výše v bodě 58, kdy lze jen konstatovat, že žalovaný se dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, a kdy ve vztahu k nim časově pozdější žalobní námitky nedodávají nové argumenty, které by již nebyly prověřeny a zodpovězeny.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

77. Jádrem *šestého žalobního bodu* byl nesouhlas s aplikací judikatury SDEU a NSS na daný případ, pokud věci řešené těmito judikáty byly skutkově a právně odlišné, jakož i právní výtky, že se mělo uvažovat o neuznání odpočtu za tu část DPH, která odpovídá spotřební dani, nikoli za plnění jako celek, pokud nebyla odvedena část DPH vypočtená z výše spotřební daně. Žalobkyně má za to, že správce daně nezjišťoval řádně otázku zkrácené daně, tedy nezahrnutí spotřební daně do základu DPH, a to ze strany subjektů K1. Pokud by si žalobkyně mohla býti vědoma zkrácení daně, tak má za to, že opět maximálně zkrácení té části DPH, která spočívala v nezahrnutí spotřební daně do základu DPH.
78. K první části obecně pojaté výtky lze obdobně obecně konstatovat, že žalovaný neměl a ani městský soud nemá důvodu se odchýlit od dlouhodobě respektovaných principů ustálené judikatury SDEU i NSS.
79. Městský soud ale nesdílí ani druhou část námitky žalobkyně. Otázkou zahrnutí spotřební daně do základu DPH a právní interpretaci tohoto postupu se zabýval žalovaný dostatečně podrobně v bodech 44 a 139 napadených rozhodnutí (rozhodnutí 1216 a rozhodnutí 1215) a správce daně ji shrnul na str. 3-4 dodatečných platebních výměrů tak, že v daném řetězci obchodních transakcí, kterých se žalobkyně účastnila, byl umožněn vznik daňového úniku ve smyslu judikatury SDEU a NSS, tedy nezahrnutím spotřební daně do základu DPH při vyskladnění PHM do volného daňového oběhu podle ust. § 41 odst. 4 zákona o DPH. Samotné „dílčení“ odpočtu na část DPH odpovídající spotřební dani a na část zbylou, jak namítá žalobkyně, nemá podle městského soudu oporu v kogentních daňových zákonech, konkrétně v zákoně o DPH, zákoně o spotřebních daních ani daňovém řádu.
80. Koneckonců i zde lze – shodně s vyjádřením žalovaného – poukázat na již ustálenou judikaturu, z níž vyplývá, že v případě, kdy je zboží (v projednávaném případě PHM) dodáváno mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně, není možné, aby plátce daně postupoval podle ust. § 41 odst. 3 zákona o DPH v návaznosti na ust. § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH (roz. ve znění do 31. 3. 2011), tedy aby do základu DPH u svých plnění nezahrnoval odpovídající částku spotřební daně (viz rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2014 č. j. 7 Afs 123/2013-56).
81. K *sedmému žalobnímu bodu*, který zahrnuje námitky vůči důkazům použitým v daňovém řízení a způsobu jejich hodnocení správcem daně a žalovaným a který zpochybňuje možnost převzetí důkazů získaných v trestním řízení do daňového řízení se městský soud již zásadně vyjádřil v rámci odpovědi na žalobní námitky třetího žalobního bodu výše v odstavci 71. tohoto odůvodnění.
82. S otázkou využitelnosti důkazů získaných v jiném řízení (konkrétně trestním) se žalovaný dostatečně podrobně vypořádal zejména v odstavcích 31-33, 128-133 napadených rozhodnutí, v nichž přesvědčivě objasnil na projednávaném případě rozdílné dopady daňového důkazního řízení a trestního důkazního řízení včetně toho, kdy jsou relevantní a procesně použitelné důkazy získané v jiném (tedy např. trestním) řízení, a to s ohledem na již zmíněnou skutečnost, že rozsah trestní odpovědnosti nemusí být, resp. není vždy shodný s rozsahem odpovědnosti daňové a že důkaz vyplývající z trestního řízení nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2013 č. j. 1 Afs 24/2013-43).
83. V dodatečných platebních výměrech správce daně přehledně rozlišil důkazní prostředky a zjištění z nich vyplývající, o něž opřel svá rozhodnutí (dodatečné platební výměry) a která

byl doplněna v rámci doměřovacího řízení, anebo získána dožádáním u jiných finančních úřadů nebo v rámci trestního řízení (důkazní prostředky zajištěné Policií ČR).

84. Jádrem *osmého žalobního bodu* je námitka žalobkyně, že správce daně v rámci doměřovacího řízení zásadním způsobem změnil právní náhled na věc i systematiku výpočtu DPH, aniž by tyto závěry se žalobkyní znovu projednal.
85. Z přezkumu spisového materiálu vyplývá, že správce daně umožnil žalobkyni vyjádřit se k výsledkům zjištění učiněných při daňové kontrole (č. j. 996559/13), probíhající v letech 2011 až 2013, která tyto výsledky zpochybnila (rozporovala), a následně doplnil dokazování, po němž dospěl k závěru, jímž přehodnotil své dosavadní závěry. Správce daně poté umožnil žalobkyni seznámit se s důkazy doplněnými v rámci doměřovacího řízení a ta předložila správci daně své vyjádření k doplnění dokazování v rámci doměřovacího řízení (č. j. 487982/13), jež však už správce daně neakceptoval a neshledal nutným řízení dále doplňovat o důkazní prostředky dále navrhané žalobkyní.
86. Městský soud po seznámení se s postupem správce daně a argumenty žalovaného má za to, že postupem správce daně v doměřovacím řízení nebyla zkrácena práva žalobkyně.
87. K *návrhu žalobkyně na předložení předběžné otázky SDEU* lze konstatovat, že městský soud ve struktuře soudnictví ČR není soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle *vnitrostátního práva*, a proto vyvstane-li tzv. předběžná otázka týkající se výkladu Smlouvy o EU a Smlouvy o fungování EU, je na jeho právní úvaze, zda se obrátí na SDEU s takovou otázkou, a to za situace, kdy její zodpovězení považuje za nezbytné k vynesení svého rozsudku.
88. To, že k položení předběžné otázky SDEU není bezpodmínečně povinen krajský soud ve správním soudnictví, proti jehož rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, jde-li o výklad smluv, které tvoří primární právo EU, a aktů EU, vyplývá i z usnesení NSS ze dne 22. 11. 2017 č. j. Aprk 24/2017-36. K položení předběžné otázky není takový krajský soud povinen ani tehdy, jestliže jde o otázku platnosti aktů EU a krajský soud neshledá opodstatněné důvody neplatnosti aktů EU uvedené účastníky řízení a ani sám důvody pro jejich neplatnost nespátřuje.
89. Městský soud si je vědom provázanosti a návaznosti práva EU a práva ČR v oblasti DPH, avšak v projednávaném, byť skutkově a právně složitém případě neshledal důvodu pro předložení otázek nastíněných žalobkyní (body 7. a 13. tohoto odůvodnění) k rozhodnutí SDEU, stručně řečeno proto, že nesdílí pochybnost žalobkyně o nesouladu nebo interpretace práva EU a práva ČR v aplikované právní problematice, konkrétně problematice podvodů na DPH.
90. Řešení, resp. zodpovězení otázky, v jakém rozsahu mají být prokázány jednotlivé skutečnosti, na nichž spočívá daňový podvod podle judikatury SDEU, tedy tzv. karuselový podvod, je výlučně úvahou procesního soudu při dokazování (§ 120 odst. 1 a 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, § 52, § 77 a § 64 s. ř. s.). Rovněž s námitkou, že nemohl být naplněn předpoklad daňového úniku ze strany společností K1, se žalovaný podle mínění městského soudu zcela dostatečně vypořádal v napadených rozhodnutích v rámci odpovědi na odvolací námitky žalobkyně (srov. odstavce 121, 122, 126, 127, 138, 139, 142, 144 napadených rozhodnutí).

V. Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

91. Městský soud nemá pochybnosti o úplnosti dokazování provedeného orgány finanční správy. Jeho průběh vyústil ve skutková i právní zjištění a zhodnocení, s nimiž se městský soud ztotožňuje. V projednávaném případě proto neshledal důvod, aby toto dokazování opakoval či přehodnocoval. Obě přezkoumávaná napadená rozhodnutí (tedy rozhodnutí 1216 i rozhodnutí 1215) považuje městský soud za úplná, přesvědčivá, podrobně a důkladně vysvětlující skutková zjištění i aplikované právní závěry na ně.
92. Městský soud má za to, že není procesně nezbytné opakovat a opisovat či parafrázovat všechny uzavřené právní argumenty žalovaného a prvostupňového správce daně, neboť zcela profesionálně reagují na skutková zjištění a podrobně uzavírají a popisují předmětný řetězový daňový případ.
93. Z výše uvedených důvodů tak dospěl městský soud k závěru, že žaloba ve svých žalobních bodech není důvodná, a podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ji zamítl.
94. O nákladech řízení rozhodl městský soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
95. Žalobkyně nebyla v řízení procesně úspěšná, proto jí náhrada jejích nákladů v řízení vůči žalovanému nepřísluší.
96. Ve věci měl naopak plný procesní úspěch žalovaný, kterému však v řízení podle obsahu soudního spisu žádné procesní náklady nad rámec jeho běžných činností spojených s obhajobou vlastního správního rozhodnutí nevznikly, ani pokud jde o požadovaných 300 Kč; paušální náhrada nákladů řízení se podle ustálené rozhodovací praxe v oblasti správního soudnictví nepřiznává.

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, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 17. srpna 2020

JUDr. Jan Ryba v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.