



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **STARBRIGHT s. r. o.**
sídlem Livovská 450, Praha 10
zastoupena advokátem Mgr. Lumírem Veselým
sídlem Belgická 196/38, Praha 2

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 6855/19/5300-21444-712153,

takto:

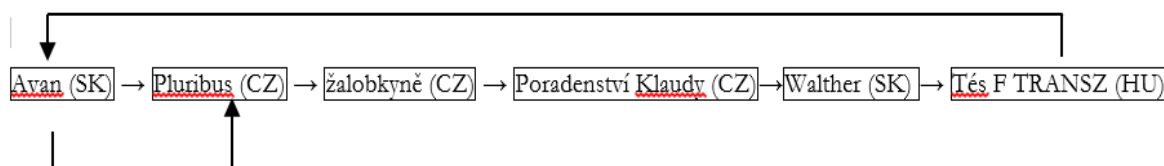
- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný (1) zamítl její odvolání proti sedmi dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) a tyto dodatečné platební výměry potvrdil a (2) dalších třináct dodatečných platebních výměrů vydaných finančním úřadem částečně změnil (pouze v otázce splatnosti daně).

2. Zmíněnými 20 dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 12. 2017 (č. j. 4993688/17/2106-50523-205535, č. j. 4993766/17/2106-50523-205535, č. j. 4993864/17/2106-50523-205535, č. j. 4993915/17/2106-50523-205535, č. j. 4993970/17/2106-50523-205535, č. j. 4994026/17/2106-50523-205535, č. j. 4994041/17/2106-50523-205535, č. j. 4994083/17/2106-50523-205535, č. j. 4994125/17/2106-50523-205535, č. j. 4994152/17/2106-50523-205535, č. j. 4994187/17/2106-50523-205535, č. j. 4994250/17/2106-50523-205535, č. j. 4994298/17/2106-50523-205535, č. j. 4994338/17/2106-50523-205535, č. j. 4994411/17/2106-50523-205535, č. j. 4994437/17/2106-50523-205535, č. j. 4994466/17/2106-50523-205535, č. j. 4994506/17/2106-50523-205535, č. j. 4994549/17/2106-50523-205535, a č. j. 4994466/17/2106-50523-205535) finanční úřad doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2012 až únor 2013, květen až červen 2013 a srpen až prosinec 2013 v celkové výši 103 164 905 Kč a uložil jí povinnost k úhradě penále v celkové výši 20 632 970 Kč. Důvodem doměření daně bylo odepření uplatňovaného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů PLURIBUS IMPAR s. r. o. (dále jen „Pluribus“), JiMaTrade s. r. o. (dále jen „JiMa“), ColorShock s. r. o. (dále jen „ColorShock“), BIOCAMP s. r. o. (dále jen „Biocomp“) a HYDROENERGIE spol. s r. o. (dále jen „Hydroenergie“), neboť finanční úřad shledal, že žalobkyně věděla či přinejmenším mohla a měla vědět, že se účastí v daných řetězcích zapojila do podvodu na DPH.
3. V napadeném rozhodnutí se žalovaný se závěry finančního úřadu ztotožnil.
4. Obchodní řetězec A, v jehož rámci byla žalobkyniným dodavatelem společnost Pluribus, fungoval od února 2012 do února 2013. Dodavateli společnosti Pluribus byly společnost AVAN s. r. o. (dále jen „Avan“), společnost RADA-SK s. r. o. (dále jen „Rada-SK“) a společnost WALTHER s. r. o. (od 24. 7. 2013 vystupující pod firmou PILICS s. r. o., dále jen „Walther“). Odběrateli žalobkyně v tomto řetězci byly společnost Poradenství pro podniky – Aleš Klauďy, spol. s r. o. (dále jen „Poradenství Klauďy“), společnost Walther, společnost Primagra, a. s., společnost VIA-REK, a. s., (dříve VIA-REK spol. s r. o., dále jen „Via-Rek“) a Z. T.
5. Žalovaný se nejprve zabýval okolnostmi, na základě nichž ve shodě s finančním úřadem dovodil existenci podvodu. Fungování řetězce žalovaný uvedl na příkladu z května 2012, jehož schéma načrtl následovně:



6. Neutralita daně byla narušena slovenskou společností Walther, která neodvedla daň z pořízení zboží z jiného členského státu a se svým místně příslušným správcem daně přestala spolupracovat. K podvodnému jednání došlo také u společnosti Avan, která sporné transakce vykazala jako třístranný obchod, přestože pro to nebyly splněny podmínky.
7. Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že žalobkyně nakoupila dne 21. 5. 2012 surový řepkový olej zatížený sníženou sazbou daně, který následně dne 22. 5. 2012 fakturovala jako technický olej standardizovaný zatížený základní sazbou. Podle výpovědi jednatele společnosti Pluribus M. O. v trestním řízení tato společnost prodala žalobkyni zboží se sníženou sazbou na základě pokynu žalobkynina jednatele J. Š., který mu sdělil, že se jedná o potravinářský olej. Žalobkyně však tento olej prodala se základní sazbou, přestože nedošlo

ke změně jeho složení. Žalobkyně tak umožnila svému odběrateli (Poradenství Klaudy) čerpání vyššího nároku na odpočet, přičemž možnost odebrat olej společnosti Poradenství Klaudy nabídl právě J. Š. Poradenství Klaudy pouze zboží přefakturovalo slovenské společnosti Walther a přijaté platby převedlo žalobkyni.

8. Doprava se měla realizovat prostřednictvím železniční přepravy ze stanice Čáslav do stanice Velké Leváre ve dnech 23. 5. 2012 a 24. 4. 2012. Z výpovědi zaměstnanců, kteří pracovali ve stanici Velké Leváre (výpravčího, mistra expedice a výhybkářky) vyplynulo, že vlak č. 46837, který měl předmětné zboží převážet, byl odstaven na 6. koleji a po dobu odstavení s ním nebylo nijak manipulováno. Šestá kolej je přitom pouze manipulační, není k ní přístup pro nákladní vozidla, a není proto možné přečerpání obsahu cisteren. Z odpovědi společnosti IDS CARGO a. s. vyplynulo, že vlaková souprava s olejem byla naložena již dne 11. 5. 2012 v Ústí nad Labem a vyložena byla dne 14. 6. 2012 v Čáslavi. V mezidobí nebylo s olejem manipulováno, jen se opakovaně změnila osoba přepravce a vlaková souprava překročila hranici mezi ČR a Slovenskem třikrát směrem na Slovensko a třikrát zpět směrem do ČR. S těmito přepravami koresponduje i pohyb zboží na skladě ve skladové evidenci žalobkyně.
9. Z popsaných skutečností podle žalovaného vyplynulo, že olej nebyl využit k běžným ekonomickým účelům, ale byl převážen přes hranice tam a zpět, čímž byla uměle vytvořena situace, která umožňovala zúčastněným společností čerpání odpočtu DPH, a tím i neoprávněné výhody.
10. Dalšími z odběratelů v rámci řetězce A byli společnost Via-Rek, která olej následně prodávala většinou polským společnostem, a Z. T, který prodával olej jedinému odběrateli V. B. Z šetření místně příslušného správce daně Z. T. vyplynulo, že Z. T. byl vědomě článkem řetězce vykazujícího podvodné jednání, a to na pozici *buffera*. Měl v řetězci pouze zastírací roli. V. B. měl v řetězci pozici *brokera*, prodej zboží vykazoval jako osvobozené dodání do jiného členského státu a později se stal pro správce daně nekontaktním. Přestože se informace o Z. T. týkaly jiného zdaňovacího období, skutkové okolnosti byly podle žalovaného stejného charakteru jako v posuzovaných zdaňovacích obdobích.
11. Ze zjištěných skutkových okolností podle žalovaného vyplynulo, že společnost Pluribus (žalobkynin dodavatel) nevystupovala v posuzovaném řetězci jako řádný obchodník. Z úředního záznamu ze dne 17. 5. 2016 o podaném vysvětlení jednatele společnosti Pluribus M. O. vyplynulo, že byl pouhou nastrčenou figurkou, kterou řídil žalobkynin jednatel Š. Také z výpovědi účetní společnosti Pluribus L. G. při ústním jednání dne 25. 4. 2013 (týkající se prověření dokladu 12/0011) vyplynulo, že zboží bylo dodáno na základě požadavků žalobkyně, která také zboží přebírala. Společnost Pluribus podle ní fungovala pouze jako zprostředkovatelská společnost. Z odpovědi Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 24. 3. 2016 vyplynulo, že společnost Pluribus je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, ke dni 6. 8. 2014 jí byla zrušena registrace k DPH z důvodu nevykonávání ekonomické činnosti. Vlastní daňové povinnosti nehradila a ke dni 25. 1. 2016 měla nedoplatek na DPH v řádu několika stovek milionů korun. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2014 byla společnost Pluribus zrušena s likvidací. Své obchodní aktivity vyvíjela především po dobu trvání obchodní spolupráce se žalobkyní, přičemž vznikla krátce před zahájením spolupráce a její likvidace byla zahájena nedlouho po ukončení této spolupráce. Na bankovním účtu nebyly identifikovány platby, které by svědčily o běžném provozu (platby za nájemné, energie, telefon, vedení účetnictví apod.). Vzhledem k tomu, že

nevykazovala znaky běžného obchodníka, je podle žalovaného zřejmé, že k neuhrazení daně nedošlo pouze v důsledku jejího podnikatelského selhání.

12. Z výpisů z bankovních účtů vyplynulo, že dne 4. 6. 2012 proběhla poslední platba mezi účtem žalobkyně a účtem společnosti Pluribus (tato společnost následně zasílala platby na účty společností Rada-SK a Avan). Po uvedeném datu následovaly přímé platby z účtu žalobkyně na účet společnosti Avan. Teprve v průběhu daňové kontroly byly předloženy písemnosti označené jako „Oznámení o postoupení pohledávky dlužníkovi“. V roli postupníka byla společnost Avan a v roli postupitele společnost Pluribus. Těmito oznámeními bylo žalobkyni sděleno, že postupitel postoupil ve prospěch postupníka splatnou pohledávku vyplývající z blíže označených dokladů. Podle žalovaného bylo (zejm. s ohledem na řádově milionové částky) rovněž nestandardní, že v oznámeních nebyl uveden bankovní účet pro úhradu pohledávek.
13. Výše uvedené skutkové okolnosti podle žalovaného potvrzují, že v řetězci A došlo k podvodu na DPH. Dále se žalovaný zabýval posouzením, zda žalobkyně o podvodném charakteru řetězce věděla nebo alespoň mohla a měla vědět.
14. Žalovaný považoval za nestandardní, že žalobkyně nebyla schopna sdělit, jak a kdy navázala kontakt s odběratelem Z. T. ani jak a kdy navázala kontakt s dodavatelem Pluribus. V případě obchodní spolupráce se Z. T. se přitom jednalo o transakce ve výši cca 200 mil. Kč a v případě spolupráce se společností Pluribus o dodávky v hodnotě cca 600 mil. Kč.
15. Dále žalovaný poukázal na to, že společnost Pluribus, ač tuzemská, vystavila doklady ve slovenském jazyce. Navíc na nich chybí datum uskutečnění zdanitelného plnění, je na nich uvedeno pouze „datum dodania tovaru“. Doklady byly vystaveny v jedné ucelené číselné řadě pouze pro jediného tuzemského dodavatele – žalobkyni. Společnost Pluribus neměla kromě žalobkyně žádného jiného obchodního partnera, což mělo ve spojení se skutečností, že nebyla zavedenou společností s historií v daném oboru, v žalobkyni vzbudit pochybnosti o její důvěryhodnosti. Společnost Pluribus byla zapsána do obchodního rejstříku dne 10. 8. 2011, přičemž již krátce poté s ní žalobkyně deklarovala spolupráci a obchodní transakce v řádech sta milionů Kč. Uvedená společnost navíc neměla kancelář, provozovnu ani žádné skladovací prostory. Podle smluv ze dne 31. 12. 2011, 31. 3. 2012 a 30. 6. 2012 měla prodávající (Pluribus) dodat kupující (žalobkyni) veškeré doklady, žalobkyně však v daňovém řízení předložila pouze dodací listy. Na období od 1. 7. 2012 do 28. 2. 2013 pak nebyly předloženy žádné kupní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností Pluribus.
16. K obchodním transakcím se společností Pluribus žalovaný dále odkázal na analýzu platebních toků (viz výše bod 12), v rámci které byl zjištěn nestandardní způsob úhrady eliminující potřebu hradit za uskutečněná plnění mezi jednotlivými články řetězce. Článek v řetězci vystupující jako postupitel (společnost Pluribus) byl vyřazen z platebního toku poté, co byl zablokován jeho bankovní účet. Nestandardnost tohoto postupu žalovaný spatřoval také v tom, že jím docházelo k odtajnění subdodavatelů jednotlivých plnění, a tudíž i k prozrazení jednoho z nejcennějších „know-how“. Nestandardní je rovněž neuvedení účtu pro úhradu na oznámení o postoupení pohledávek, a to zvláště za situace, kdy se jednalo o částky v řádech milionů Kč.
17. Žalovaný připomněl také již výše zmíněné zjištění, že společnost Pluribus byla pouze formálním článkem řetězce a fakticky byla ovládána žalobkyní.

18. S ohledem na výše uvedené skutečnosti učinil žalovaný dílčí závěr, podle něhož žalobkyně nejenže věděla o zapojení do podvodného řetězce, ale na tomto řetězci se aktivně podílela a neoprávněně uplatňovala odpočty v hodnotě několika stovek miliónů Kč. Z tohoto důvodu se již žalovaný nezabýval případnými přijatými opatření k prevenci zapojení do podvodu. Za popsané situace, kdy žalobkyně o účasti na podvodu věděla, by ani formálně přijatá opatření nemohla její vědomou účast nijak ovlivnit.
19. Dále se žalovaný věnoval **řetězci B**, v němž byla žalobkyniným dodavatelem společnost JiMa a který fungoval v období červenec 2012 až únor 2013. Dodavatelem společnosti JiMa byla společnost MYSTERY Group s. r. o. (dále jen „Mystery“), jejímiž dodavateli byly postupně společnosti BEST STEEL CZ s. r. o. (dále jen „Best Steel“), SATA TRADE s. r. o. (dále jen „Sata“) a Tizona s. r. o. (dále jen „Tizona“).
20. Ke společnosti JiMa žalovaný uvedl, že její jednatel i její jediný společník měli v období od 9. 5. 2012 do 11. 7. 2016 evidováno trvalé bydliště na ohlašovně. Poslední účetní závěrka společnosti JiMa před započítáním obchodní spolupráce se žalobkyní (za rok 2010) byla založena do sbírky listin dne 8. 6. 2012 a vyplývají z ní aktiva a pasiva v minimální výši, tržby za prodej zboží 0 Kč, výsledek hospodaření před zdaněním v záporné výši a neexistence zaměstnanců. Z těchto údajů vyplývala slabá ekonomická situace společnosti JiMa na to, aby mohla zanedlouho (v červenci 2012) bez zkušeností začít obchodovat s řepkovým olejem v hodnotách stovek milionů Kč. Společnost JiMa navíc sídlila na stejné adrese jako dalších 1 700 osob. Na této adrese se nenacházela její provozovna, nevlastnila žádné dopravní prostředky a nedisponovala vlastními skladovacími prostory. Neměla ani internetové stránky. Ke dni 29. 6. 2015 byla společnosti JiMa z moci úřední zrušena registrace k DPH a ke dni 27. 9. 2016 měla nedoplatek na DPH ve výši 144 miliónů Kč. Pro místně příslušného správce daně byla nekontaktní a nepodávala daňová přiznání. Byla s ní vedena daňová řízení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červen až listopad 2012 a únor 2013, z nichž vyplynulo, že byla zapojena do řetězce dodávek řepkového oleje, který byl zatížen podvodem. Jejím výhradním dodavatelem řepkového oleje byla společnost Mystery.
21. Žalovaný dále popsal zjištění týkající se fungování dodavatelů společností Mystery, tedy společností Best Steel, Sata a Tizona, které byly fakticky řízeny jednatelem společnosti Mystery P. Š. Tyto společnosti byly zapojeny do řetězce s cílem zkrátit DPH. Pořizovaly zboží z jiného členského státu a následně se staly tzv. ztraceným obchodníkem (*missing trader*). Společnost Mystery v řetězci plnila funkci *buffera*, jejím úkolem bylo pouze prodloužení řetězce s cílem ztížit nalezení počátečního článku, u něhož chyběla daň. Od 6. 10. 2015 je společnost Mystery evidována jako nespolehlivý plátc a její nedoplatek na DPH dosahuje 210 mil. Kč. Nedoplatky na DPH mají také dodavatelské společnosti, a to Best Steel ve výši 101 mil. Kč, Sata ve výši 127 mil. Kč a Tizona ve výši 24 mil. Kč. Registrace k DPH byla zrušena společnosti Best Steel ke dni 28. 12. 2012, společnosti Sata ke dni 18. 8. 2014 a společnosti Tizona ke dni 13. 4. 2015.
22. Na základě výše shrnutých okolností žalovaný dospěl k závěru, že v řetězci B došlo k podvodu na DPH. K neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, neboť posuzované transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické v obchodním prostředí, v němž se subjekty snaží dosahovat ekonomického zisku. Dále se žalovaný zabýval posouzením, zda žalobkyně o podvodném charakteru řetězce věděla nebo alespoň mohla a měla vědět.

23. Chování žalobkynina přímého dodavatele (společnosti JiMa) i žalobkyně samotné bylo podle žalovaného nestandardní. Žalovaný zopakoval zjištění týkající se společnosti JiMa (viz výše bod 20) a zdůraznil, že údaje o nedobré ekonomické situaci této společnosti byly v obchodním rejstříku zveřejněny dne 8. 6. 2012, tedy ještě před prvním porizením zboží od této společnosti žalobkyní, k němuž mělo dojít v červenci 2012. Pokud žalobkyně společnost JiMa prověřovala ve veřejných rejstřících, jak tvrdí, musely jí být tyto informace známy. Z toho vyplývá, že žalobkyně ignorovala jasné rizikové faktory.
24. Ze žalobkyní předložených CMR listů bylo zřejmé, že fakturace řepkového oleje probíhala v řetězci různých osob povinných k dani v tuzemsku a z jiného členského státu, avšak tento řetězec byl odlišný od skutečného pohybu řepkového oleje, což svědčí o tom, že řetězec byl velmi rizikový. Ze žalobkyní předložených přepravních dokladů vyplývalo, že zboží bylo přepravováno z jiného členského státu a mělo být dodáno společností, které neměly se žalobkyní uzavřenu smlouvu o skladování ani žádnou jinou smlouvu. Především však na přepravních dokladech nebyla uvedena společnost JiMa, která měla být podle údajů na přijatých fakturách dodavatelem žalobkyně. Žalobkyně tedy věděla, že zboží bude přepravováno z jiného členského státu, a že se tedy nebude jednat o zboží od tuzemského dodavatele uvedeného na dokladech, na základě nichž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet. Krom toho, z CMR listů měla žalobkyně informace o subdodavatelích zboží. Řádně fungující dodavatelská společnost by však takové informace, které představují nejcennější „know-how“, svému odběrateli nezpřístupnila. Jednatel žalobkyně navíc v průběhu daňové kontroly sdělil, že si nepamatuje, jak se společností JiMa navázal kontakt, a to přesto, že od ní přijal dodávky v celkové výši cca 130 mil. Kč.
25. Výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu představují podle žalovaného indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které musely být žalobkyni známy. Žalobkyně se přitom podle svého tvrzení pohybuje na předmětném trhu dlouhá léta a vlastní jeden z největších skladů. Lze ji tedy považovat za osobu zkušenou a znalou daného oboru. Popsané skutečnosti se jí proto měly jevit jako nestandardní a měly ji vést k bližšímu prověření obchodních partnerů. Žalobkyně navíc musela mít povědomí o tom, že lze páchat podvody na DPH, a získávat tak neoprávněnou výhodu, neboť v tomtéž období se aktivně zapojila do podvodného jednání v jiném řetězci.
26. S ohledem na výše uvedené nestandardní okolnosti žalovaný shledal, že žalobkyně neučinila dostatečná opatření, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula. Pokud prověřovala svého dodavatele JiMa, jak tvrdí, musely jí být známy informace o nedobré ekonomické situaci této společnosti, přesto toto riziko přijala a obchodovala s tímto dodavatelem se zbožím v hodnotách desítek milionů Kč. Pokud by svého dodavatele, jeho jednatele a společníka prověřila nikoliv jen formálně, významně by snížila riziko své účasti na podvodu. Zjištěné informace by ji od obchodování s touto společností odradily nebo by obchodní transakce proběhly za zcela jiných podmínek, např. za využití institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ve sporných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o DPH“). Je zřejmé, že žalobkyně jasné rizikové faktory ignorovala, což nelze považovat za nahodilé pochybení, ale flagrantní neobezřetnost. V této souvislosti nelze přehlédnout, že v jiném řetězci se žalobkyně na podvodném jednání sama podílela.

27. Dále se žalovaný věnoval **řetězci C**, v němž byla v období únor až srpen 2012 žalobkyniným dodavatelem společnost ColorShock a v období srpen až září 2012 společnost Biocomp, přičemž společnost ColorShock se stala dodavatelem společnosti Biocomp.
28. Ke společnosti ColorShock žalovaný uvedl, že byla zapsána do obchodního rejstříku dne 17. 10. 2011, v roce 2013 byla několikrát změněna osoba jednatele a od listopadu 2013 již nemá společnost zapsaného žádného jednatele. Nezveřejnila ani žádnou účetní závěrku. Pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní. Ve svém sídle se fakticky nenachází, korespondence je schraňována na vrátnici. V daňových přiznáních k DPH za první a druhé čtvrtletí roku 2012 vykazovala daňovou povinnost v minimální výši, přestože vykazovala stamiliónové obraty. Nízký vykazovaný zisk navzdory výši obratu svědčí o tom, že společnost neměla řádné ekonomické opodstatnění. V daňovém řízení vztahujícím se k prvnímu až třetímu čtvrtletí 2012 ColorShock neposkytla žádné důkazní prostředky, DPH jí proto byla stanovena podle pomůcek. Registrace k DPH jí byla zrušena ke dni 9. 3. 2013 a ke dni 28. 4. 2016 měla nedoplatek na DPH ve výši několika stovek miliónů Kč, což nelze hodnotit jinak, než jako narušení neutrality daně. Z trestního řízení vedeného se společností ColorShock žalovaný zjistil, že tato společnost vlastnila maďarský bankovní účet, přes který probíhaly transakce související s řepkovým olejem. Finanční prostředky byly na tento účet zasílány od žalobkyně a od společnosti Biocomp. Dispozici k účtu měl bývalý jednatel společnosti P. Š. a osoba, která se bance prezentovala jako A. K. Bylo však zjištěno, že se prokazovala falešnými doklady a že se ve skutečnosti jednalo o K. U., která byla podle sdělení maďarské policie vyšetřována pro podvod.
29. Společnost ColorShock vystupovala v rámci řetězových obchodů také na pozici dodavatele společnosti Biocomp. V rámci daňového řízení se společností Biocomp byl dne 16. 2. 2015 jako svědek vyslechnut bývalý jednatel společnosti ColorShock P. Š., který vypověděl, že veškeré obchody s řepkovým olejem zajišťovala „K.“, a nebyl schopen sdělit, od koho společnost ColorShock zboží nakupovala. K dotazu na společnost Business credit management Czech republic, s. r. o., (dále jen „Business credit“) uvedl, že mu nic neříká. Naopak v rámci místního šetření dne 7. 6. 2013 P. Š. uvedl, že společnost ColorShock nakupovala v roce 2012 řepkový olej a jeho deriváty od společnosti Business credit. Dále vypověděl, že za společnost ColorShock jednal sám, „K.“ udělil plnou moc pouze ke zřízení účtu v Maďarsku. Na základě mandátní smlouvy měla k účtu také přístup. Žalovaný k těmto skutečnostem podotknul, že P. Š. pověřil obchodní činností v hodnotě stamiliónů „K.“, přestože ji ani nedokázal blíže identifikovat.
30. Popsané skutečnosti podle žalovaného potvrzují, že činnost společnosti ColorShock byla realizována především za účelem zapojení v řetězci.
31. Výše zmíněná K. U. byla pravděpodobně disponentkou účtů také u společnosti Business credit, která byla dodavatelem společnosti ColorShock a která v rámci řetězce vystupovala v pozici *missing trader*. Disponentkou maďarského účtu této společnosti totiž byla osoba, která se prokazovala falešnými doklady jako P. M. Ze sdělení Policie ČR rovněž vyplynulo, že v souvislosti s trestním řízením probíhajícím ve vztahu ke společnosti Business credit je její bývalý jednatel K. N. podezřelý ze spáchání trestného činu zkrácení daně. K. N. spolu s další neztotožněnou osobou založil bankovní účet této společnosti v Maďarsku, který neoznámil finančnímu úřadu a přes který od 1. 1. 2012 nejméně do konce ledna 2013 provedl nákup zboží z jiného členského státu v hodnotě nejméně 47 mil. EUR, které následně prodal

českým subjektům, aniž by nákup a následný prodej vykázal v daňových priznáních, čímž zkrátil odvod DPH ve výši nejméně 235 mil. Kč.

32. Společnost Business credit byla nezavedenou společností bez historie a zkušeností. Vznikla krátce před zahájením spolupráce na šetřených obchodech (zapsána byla dne 23. 6. 2011), přesto najednou prováděla obchody ve stamiliónových obratech, aniž by měla nějaký obchodní majetek a přitom navzdory výši obrátu vykazovala daňovou povinnost v minimální výši. Krátce po zápisu do obchodního rejstříku změnila název, sídlo a několikrát změnila osobu jednatele. Dne 23. 4. 2013 bylo zahájeno insolvenční řízení, dne 19. 9. 2013 byl zrušen konkurz a dne 3. 2. 2014 byla vymazána z obchodního rejstříku. Ve Sbírce listin nezveřejnila žádnou účetní závěrku. Poslední priznání k DPH podala v únoru 2013 s nulovými hodnotami na všech řádcích. V daňových priznáních za rok 2012 vykázala pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 290 mil. Kč, ale nepřiznala daň na výstupu při jeho následném prodeji. Celková hodnota pořízeného zboží z jiného členského státu podle systému VIES v roce 2012 činila 1 036 058 892 Kč. Hodnota nepřiznaného pořízení z jiného členského státu za rok 2012 pak činila 745 mil. Kč a z této částky nebyla odvedena DPH.
33. Ke společnosti Biocomp žalovaný uvedl, že byla zapsána do obchodního rejstříku dne 14. 12. 2005. Pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní. V daňových řízeních s touto společností místně příslušný správce daně zjistil, že princip jejich obchodů byl přizpůsoben tak, aby v určité části řetězce bylo umožněno čerpat odpočet při pořízení řepkového oleje a při následném prodeji nevznikla povinnost odvést DPH. Způsob, jakým prováděla tato společnost ekonomickou činnost, byl podle něj rizikový.
34. Společnost Biocomp byla také (v období únor až srpen 2012) odběratelem zboží, které žalobkyně nakoupila od společnosti ColorShock. Nakoupené zboží dále prodala do jiných členských států. Jedním z těchto odběratelů byla rakouská společnost Bio Oil Development GmbH (dále jen „Bio Oil“), která kromě pozice odběratele společnosti Biocomp působila v rámci řetězce „Business credit – ColorShock“ od května do července 2012 také jako prodávající a dodávala zboží do ČR společnosti Business credit, která jej mohla prodat zpět společnosti Bio Oil.
35. Na základě popsaných skutečností učinil žalovaný dílčí závěr, že v řetězci C došlo k narušení neutrality daně a k podvodu na DPH. Následně se zabýval otázkou, zda o zapojení do podvodného řetězce žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět.
36. Chování žalobkyniných dodavatelů i žalobkyně samotné bylo podle žalovaného nestandardní. K dodávkám od společnosti ColorShock žalobkyně předložila pouze faktury a dodací listy. V běžných obchodních případech je přitom obvyklé uchovávat obchodní korespondenci, nabídky, poptávky, cenové kalkulace, specifikace zboží a jiné průvodní dokumenty prokazující standardní průběh obchodního případu. Žalovaný rovněž poukázal na svá zjištění týkající se úhrad žalobkyně na maďarský bankovní účet společnosti ColorShock, což nepovažoval za standardní, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že společnost ColorShock neměla žádnou zřejmou personální, obchodní či ekonomickou vazbu na Maďarsko. Pokud by žalobkyně postupovala obezřetně, uvedenou skutečnost by neignorovala a požadovala by zdůvodnění. Navíc nelze v této souvislosti přehlédnout, že společnost ColorShock byla na trhu nová a sídlila na virtuální adrese. Žalobkyně ani nebyla s to uvést jakékoliv podrobnosti o navázání spolupráce s touto společností, přestože od ní přijala dodávky ve výši cca 21 mil. Kč.

37. K deklarováním dodávkám od společnosti Biocomp žalobkyně předložila pouze faktury, dodací listy a kupní smlouvu, která se vztahovala jen k jednomu zdaňovacímu období (září 2012). K předcházejícímu zdaňovacímu období (srpen 2012) kupní smlouvu nepředložila, přestože jí měla společnost Biocomp dodat zboží v hodnotě 5,8 mil. Kč. Předložená smlouva podle žalovaného simulovala řádný průběh obchodního případu, neboť pokud by žalobkyně měla zájem řádně smluvně zachytit specifické podmínky daných obchodů, zajisté by trvala na řádném smluvním zajištění veškerých obchodních případů. Na dotaz finančního úřadu, jak a kdy došlo k navázání spolupráce se společností Biocomp, žalobkyně konkrétně neodpověděla, pouze obecně uvedla, že se jednalo o dlouholetého obchodního partnera.
38. Žalovaný dále uvedl, že v rámci obchodních případů se společnostmi ColorShock a Biocomp byla žalobkyní uplatňována pouze minimální zisková přírážka. Není přitom obvyklé, aby společnost obchodující v částkách dosahujících desítek milionů Kč riskovala obchodní neúspěch a s ním spojenou finanční ztrátu nemalé hodnoty pro mizivou ziskovou přírážku.
39. Tvrdila-li žalobkyně, že své obchodní partnery prověřovala, musela by zjistit, že společnosti ColorShock a Biocomp sídlily na adresách, na kterých je registrováno velké množství subjektů, v případě sídla společnosti Biocomp se navíc jedná o bytový dům. Virtuální sídla společností přitom představují zvýšené riziko z pohledu možnosti zapojení do daňového podvodu. Nahlédnutím do obchodního rejstříku bylo také možné zjistit, že společnost Biocomp zveřejnila účetní závěrky pouze do roku 2009 a těsně před započítím spolupráce se žalobkyní (ke konci roku 2011) došlo ke změně ve vlastnické struktuře. Společnost ColorShock byla zapsána do obchodního rejstříku pouhé tři a půl měsíce před započítím spolupráce se žalobkyní. Tyto skutečnosti představovaly nemalé riziko nejen z pohledu možného zapojení do podvodu, ale i z hlediska ekonomického. Žalobkyně tedy neměla informace o ekonomické situaci daných společností, které by byly zjistitelné z účetních závěrek, přesto s těmito společnostmi uzavírala obchody v řádech milionů.
40. Webové stránky společnosti Biocomp neodpovídaly stránkám společnosti, která uskutečňuje stamilionové obraty ročně. Jejich klíčová sekce byla „ve výstavbě“. Tyto webové stránky tedy nejenže neplnily svou funkci (nabízení produktů), ale nedbalá kvalita společnost Biocomp v očích potenciálních obchodních partnerů znevěrohodňovala. Webové stránky společnosti ColorShock odkazovaly na výtvarné studio a nebyl na nich vůbec nabízen řepkový olej.
41. Popsané skutečnosti ve svém souhrnu podle žalovaného představovaly takové indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, že žalobkyně mohla a měla o zapojení do podvodu vědět. Žalobkyně se přitom podle svého tvrzení pohybuje na předmětném trhu dlouhá léta a vlastní jeden z největších skladů. Lze ji tedy považovat za osobu zkušenou a znalou daného oboru. Popsané skutečnosti se jí proto měly jevit jako nestandardní a měly ji vést k bližšímu prověření obchodních partnerů. Žalobkyně navíc musela mít povědomí o tom, že lze páchat podvody na DPH, a získat tak neoprávněnou výhodu, neboť v tomtéž období se aktivně zapojila do podvodného jednání v jiném řetězci.
42. S ohledem na výše uvedené nestandardní okolnosti žalovaný uzavřel, že žalobkyně neučinila dostatečná opatření, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula. Pouhé prověření, že je obchodní partner zapsán v obchodním rejstříku a že je plátcem DPH, je pouze povrchní. Prověřovala-li by řádně své obchodní partnery, významně by snížila riziko své účasti na podvodném jednání. Zjištěné informace by jí od obchodování v daném řetězci odradily nebo by obchodní transakce proběhly za zcela jiných podmínek, např. za využití

institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH. Je zřejmé, že žalobkyně jasné rizikové faktory ignorovala, což nelze považovat za nahodilé pochybení, ale flagrantní nebezpečnost. V této souvislosti nelze přehlédnout, že v jiném řetězci se žalobkyně na podvodném jednání sama podílela.

43. Dále se žalovaný věnoval **řetězci D**, v němž byla žalobkyniným dodavatelem společnost Hydroenergie a který fungoval od května 2013 do prosince 2013. Tento řetězec obsahoval 7 dílčích variant, které se lišily podle toho, které společnosti byly dodavateli a subdodavateli společnosti Hydroenergie.
44. Ke společnosti Hydroenergie bylo mimo jiné zjištěno, že hlavním předmětem její činnosti byla stavební činnost. Na svých webových stránkách kromě stavební činnosti nabízela také prodej plastových oken, garážových vrat a vjezdových bran. Obchod s řepkovým olejem zmíněn nebyl, přestože v šetřených obdobích provedla transakce s řepkovým olejem v řádu milionů Kč.
45. V **první variantě řetězce D** (v lednu 2013) byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost Slemoner s. r. o. (dále jen „Slemoner“). Hydroenergie prokazatelným způsobem uhradila pouze polovinu z fakturované částky, analýzou bankovního účtu se nepodařilo dohledat doplatek ve výši přesahující 12 tisíc EUR. Peněžní prostředky, které byly připsány na účet společnosti Slemoner, byly ihned vybrány v hotovosti. Jednatel společnosti Slemoner F. K. byl statutárním orgánem v desítkách společností, neměl vědomosti a schopnosti potřebné pro řádné řízení obchodní společnosti a měl evidováno bydliště na adrese, na které se nachází zdevastovaná nemovitost. Jednalo se tedy pouze o dosazenou osobu. Společnost Slemoner byla zapsána do obchodního rejstříku dne 18. 5. 2010, neměla zveřejněnou žádnou účetní závěrku a neměla webové stránky. Podala daňové přiznání jen za 2. čtvrtletí roku 2012, jiná daňová přiznání nepodala ani k výzvě správce daně, se kterým ostatně ani jinak nekomunikovala. Ke dni 9. 1. 2017 měla společnost Slemoner nedoplatek na DPH cca 127 tisíc Kč. Ve vztahu ke sledovanému období bylo zjištěno, že osoba usazená v Polsku vykazovala intrakomunitární dodání společnosti Slemoner. Pořízení zboží z jiného členského státu je za splnění určitých podmínek daňově neutrální, ale z následného dodání v tuzemsku vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Výsledkem těchto dodávek od polského dodavatele tedy měla být daňová povinnost, a to vzhledem k hodnotě pořízeného zboží v řádu cca 100 000 Kč. Společnost Slemoner však za leden 2013 nepodala daňové přiznání, tedy daň nepřiznala a neodvedla. Došlo tedy k narušení neutrality daně za nestandardních okolností.
46. Ve **druhé a třetí variantě řetězce D** byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost EuroPlusFinance a. s. (dále jen „EuroPlusFinance“), jejím dodavatelem společnost Blue Forest s. r. o. (dále jen „Blue Forest“) a jejím dodavatelem společnost Black Service, s. r.o., (dále jen „Black Service“). Tyto varianty se pak lišily v předcházejícím článku řetězce, kdy dodavatelem společnosti Black Service byly dva různé polské subjekty.
47. K první dodávce s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 5. 2013 žalobkyně předložila mezinárodní nákladní list, který neobsahoval pořadové číslo. Bylo z něj patrné, že zboží mělo být naloženo v Polsku a že dodavatelem měl být P. O. Jako místo vykládky byla uvedena Čáslav, za přebírajícího byl uveden otisk razítka Black Service. Ke druhé dodávce s datem uskutečnění zdanitelného plnění 22. 5. 2013 žalobkyně předložila mezinárodní nákladní list, který neobsahoval pořadové číslo a v němž nebyl uveden dodavatel. Je z něj nicméně patrné, že zboží bylo naloženo v Polsku, jako místo vykládky je uvedena Čáslav,

za přebírajícího byl uveden otisk razítka Black Service. Na základě toku finančních prostředků a údajů ze systému VIES bylo zjištěno, že polským dodavatelem byla společnost MJM INVEST Spółka z. o. o. (dále jen „MJM“).

48. Společnost EuroPlusFinance je registrována k DPH od 22. 2. 2012. Podle daňových přiznání za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2012 a 1. čtvrtletí 2013 neuskutečnila v těchto obdobích žádnou ekonomickou činnost. V daňovém přiznání za 2. čtvrtletí 2013 vykázala přijatá plnění v obdobné výši jako uskutečněná plnění, a to v řádech milionů Kč. Převážná část vykázaných uskutečněných plnění je tvořena součtem hodnot základů daně uvedených na dokladech, v nichž je jako odběratel uvedena společnost Hydroenergie. Tato daňová povinnost byla uhrazena. Ve 3. a 4. čtvrtletí 2013 společnost EuroPlusFinance vykázala ekonomickou činnost navýšenou o desítky milionů Kč, od 1. čtvrtletí 2014 však již nevykazovala žádnou ekonomickou činnost a od června 2015 nepodává daňová přiznání. Je jí doručováno do datové schránky uplynutím lhůty, nebyly zjištěny žádné webové stránky, kde by prezentovala svou podnikatelskou činnost, a analýzou bankovního účtu nebyly identifikovány žádné platby, které by nasvědčovaly běžnému provozu (nájemné, energie, telefon, vedení účetnictví atd.). Z výpisu z účtu bylo dále zjištěno, že finanční prostředky od společnosti Hydroenergie byly ihned po obdržení převáděny na účet společnosti Blue Forest a že převod peněžních prostředků na účtu probíhal pouze mezi společnostmi Hydroenergie, EuroPlusFinance a Blue Forest.
49. Společnost Blue Forest byla registrována k DPH od 23. 1. 2013, v daňových přiznáních vykazovala nulovou nebo minimální daňovou povinnost, daň (v řádech tisíců Kč za měsíc) za rok 2013 uhradila, nicméně podle daňových přiznání za zdaňovací období leden, únor, duben, srpen a září 2013 v této době neuskutečňovala žádnou ekonomickou činnost. Nebyly zjištěny žádné webové stránky, kde by prezentovala svou podnikatelskou činnost, a analýzou bankovního účtu nebyly identifikovány žádné platby, které by nasvědčovaly běžnému provozu. Z výpisu z účtu bylo dále zjištěno, že finanční prostředky od společnosti EuroPlusFinance byly ihned po obdržení převáděny na účet společnosti Black Service nebo vybírány v hotovosti.
50. Společnosti Blue Forest a Black Service byly personálně propojené osobou téhož jednatele Václava Petruchy. Finanční úřad se jej pokusil předvolat, ale V. Petrucha se bez omluvy nedostavil a nebyl nalezen (a tedy ani předveden) Policií ČR. U společnosti Black Service bylo zjištěno, že sídlí na virtuální adrese, nemá zaměstnance ani provozovnu, nebyly zjištěny platby za běžný provoz ani webové stránky. Finanční prostředky, které společnost Black Service obdržela od společnosti Blue Forest, byly přeposílány na účet polské společnosti MJM. Společnost Black Service však nevykázala v daňových přiznáních za období leden až srpen 2013 pořízení zboží z jiného členského státu ani přijetí služby od osoby registrované k DPH v jiném členském státě. Vykázala pouze tuzemská plnění s výslednou nízkou daňovou povinností.
51. Za červenec a srpen 2013 byl proveden postup k odstranění pochybností se závěrem, že společnost Black Service nepřiznala a neodvedla daň z pořízení zboží z jiného členského státu a neprokázala oprávněnost uplatněného odpočtu z přijatých plnění. Z odpovědi na mezinárodní dožádání vyplynulo, že společnost MJM nezajišťovala přepravu, ani nehradila náklady přepravy. V kupní smlouvě mezi MJM a Black Service vztahující se k dodávce v červenci 2013 přitom byla uvedena dodací podmínka DAP (*Delivered At Place/s* dodáním na místo – pozn. soudu). Společnosti Black Service byla za šetřená období stanovena daňová

povinnost řádově ve výši statisíců Kč, a to podle pomůcek. Tato daň nebyla uhrazena. Žalovaný poukázal také na skutečnost, že k uvedeným dodávkám žalobkyně nepředložila smlouvu o skladování se společností Black Service, přestože podle CMR, vážních lístků a žalobkyniny skladové evidence bylo předmětné zboží stočeno do tanků v jejím areálu.

52. Porovnáním daňových přiznání a údajů z bankovních výpisů finanční orgány zjistily, že výše zmíněné obchodní transakce v červenci a srpnu 2013 byly stejného charakteru jako obchodní transakce v květnu a červnu 2013. V systému VIES bylo na společnost Black Service deklarováno dodání zboží z jiného členského státu od společnosti MJM v květnu, červnu i červenci 2013. Od září 2013 společnost Black Service daňová přiznání nepodala, registrace k DPH jí byla zrušena z moci úřední k 16. 9. 2015. K 7. 9. 2016 měla nedoplatek na DPH řádově v milionech Kč.
53. Výsledkem dodávek od polských dodavatelů tedy měla být daňová povinnost, a to vzhledem k hodnotě pořízeného zboží v řádu několika stovek tisíc Kč. Společnost Black Service však DPH z pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala ani neodvedla, čímž došlo k narušení neutrality daně.
54. Ve **čtvrté variantě řetězce D** byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost BACER SECURITY a. s. (dále jen „Bacer Security“), jejímž dodavatelem byla společnost Download s. r. o. (dále jen „Download“), jejímž dodavatelem byla již výše zmíněná polská společnost MJM. Šetřené dodávky se měly uskutečnit v červenci 2013. Na žalobkynin předloženém mezinárodním nákladním listu není uvedeno pořadové číslo. Jako dodavatel je uvedena společnost MJM a místo náklady Polsko. Za přebírajícího je uveden otisk razítka společnosti Download, datum převzetí není uvedeno.
55. Ke společnosti Bacer Security finanční orgány zjistily, že byla zapsána do obchodního rejstříku dne 30. 7. 2010 a její hlavní činností byla bezpečnostní a pátrací činnost. Sídlo měla evidováno na adrese, na které se nachází bytový dům. U zadního vchodu byl umístěn list papíru se seznamem cca 40 společností. Na uvedené adrese tedy ekonomickou činnost fakticky nevykonávala. Nebyly u ní zjištěny platby za běžný provoz ani webové stránky. Na bankovním účtu proběhla pouze jedna kreditní platba od společnosti Hydroenergie a jedna debetní platba společnosti Download.
56. Společnost Download nepodala daňové přiznání za 2. a 3. čtvrtletí 2013. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2013 byl vydán zajišťovací příkaz a následně byla daň stanovena podle pomůcek. Za rok 2014 podala společnost Download daňová přiznání až v roce 2016 k výzvě správce daně. Za rok 2015 daňová přiznání nepodala, za rok 2016 daňové přiznání podala, ale daň neuhradila. Jako svou hlavní ekonomickou činnost uváděla v roce 2013 demolice a přípravu staveniště. Z odpovědi na mezinárodní dožádání vyplývá, že polská společnost MJM předložila faktury na dodávky řepkového oleje společnosti Download. Společnost MJM nezařizovala dopravu, ani nehradila dopravní náklady. Podle CMR mělo být zboží dodáno do Čáslavi. Dále je na CMR otisk razítka společnosti Download, ale podle dokladů mělo být zboží dodáno přímo na Slovensko. Žalovaný dodal, že společnost Download se svým místně příslušným správcem daně nespolupracuje a nereaguje na zaslané písemnosti.
57. Výsledkem dodávek od polské společnosti MJM měla být daňová povinnost, a to vzhledem k hodnotě pořízeného zboží v řádu několika stovek tisíc Kč. Společnost Download však

DPH z pořízení zboží z jiného členského státu nepřiznala ani neodvedla, čímž došlo k narušení neutrality daně.

58. V **páté variantě řetězce D** byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost Czech-Eco-Invest s. r. o. (dále jen „Czech-Eco-Invest“) a jejím dodavatelem společnost FORSLATI s. r. o. (dále jen „Forslati“), jejímž dodavatelem byla slovenská společnost BICOTEC LIMITED (dále jen „Bicotec“).
59. Ze zveřejněné účetní závěrky společnosti Czech-Eco-Invest za rok 2011 vyplývaly výkony pouze ve výši 113 tis. Kč, podle rozvahy činily aktiva a pasiva pouze 217 tis. Kč, výsledek hospodaření byl -368 tis. Kč. Za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013 společnost vykázala výslednou nízkou daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet. Sídlila na adrese, kde se nachází bytový dům, neměla tam poštovní schránku ani zvonek. Jednatel společnosti Czech-Eco-Invest byl do 1. 2. 2013 R. V., poté I. B., nicméně i po skončení výkonu funkce jednatele R. V. jednal za uvedenou společnost na základě plné moci.
60. Při ústním jednání v rámci daňového řízení u společnosti Hydroenergie byly předloženy k dodávkám od společnosti Czech-Eco-Invest z října 2013 mimo jiné mezinárodní nákladní listy, na nichž bylo uvedeno místo nakládky areál VIKING GROUP, Čáslav, a místo vykládky areál STARBRIGHT, Čáslav. Dále byly předloženy dodací listy, na nichž je v záhlaví uveden název společnosti VIKING GROUP s. r. o. (dále jen „Viking“), dodavatel Bicotec – sklad Čáslav a odběratel Bicotec.
61. Společnost Forslati byla zapsána do obchodního rejstříku dne 21. 8. 2013, jednalo se tedy o společnost bez jakékoliv obchodní historie, neměla webové stránky, nahlášenou provozovnu ani zveřejněné účetní závěrky. Od května 2016 daňové povinnosti nehradí. Za zdaňovací období říjen 2013 podala daňové přiznání s nulovými hodnotami, nepřiznala žádné pořízení zboží z jiného členského státu ani jeho prodej. Ze systému VIES přitom vyplynulo, že osoba usazená v jiném členském státě (společnost Bicotec) vykázala intrakomunitární dodání zboží společnosti Forslati. Výsledkem těchto transakcí měla být daňová povinnost, a to vzhledem k hodnotě zboží v řádu statisíců Kč. Společnost Forslati však daň nepřiznala a neodvedla, došlo tak k narušení neutrality daně.
62. Ke společnosti Bicotec bylo zjištěno, že její hlavní činností byl nákup a prodej komodit v oblasti biopaliv a také produktů a surovin souvisejících s FAME (methylester řepkového oleje – pozn. soudu). Mezi kontaktními osobami byl na webových stránkách uveden mimo jiné R. V. (který byl do května 2013 také jednatelem společnosti Czech-Eco-Invest). R. Vašek byl také jedním z jednatelů společnosti Bicotec.
63. Společnost Hydroenergie hradila dodávky na nezveřejněný účet společnosti Czech-Eco-Invest. Ta následně převáděla finanční prostředky do svěřenecké úschovy, z níž byly poté převedeny na účet společnosti Bicotec. Na základě výše popsaných skutečností je zřejmé, že peněžní prostředky byly převedeny „přímo“ na Biotec, která byla personálně propojena se společností Czech-Eco-Invest, a zároveň byl vynechán jeden článek řetězce – společnost Forslati, u které byla identifikována chybějící daň.
64. Obchodní spolupráce v popsaném řetězci probíhala podle žalovaného za nestandardních okolností. Forslati se nejeví jako řádně podnikající obchodní společnost. Spolupráce s touto společností se jeví jako velmi riziková. V řetězci byly dále zapojeny personálně propojené společnosti, které si hradily dodávky napřímo s vynecháním společnosti Forslati. Tato společnost byla v řetězci využita jako *missing trader*.

65. V **šesté variantě řetězce D** byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost Brikmat s. r. o. (dále jen „Brikmat“).
66. K dodávce s datem uskutečnění zdanitelného plnění 29. 10. 2013 nebylo zjištěno, kdy a jak společnost Hydroenergie společnosti Brikmat zaplatila. Po uhrazení částky 21 264,54 EUR žalobkyní na účet společnosti Hydroenergie bylo vybráno 20 000 EUR v hotovosti. K dodávce s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 10. 2013 bylo zjištěno, že platba z účtu společnosti Hydroenergie na účet společnosti Brikmat neodpovídala částce uvedené na faktuře, faktura byla přeplacena o 823,77 EUR. Z účtu společnosti Brikmat byly peněžní prostředky vybrány v hotovosti. Žalovaný dále odkázal na str. 73 až 77 zprávy o daňové kontrole, kde jsou popsány další dodávky v rámci tohoto řetězce. Společnost Hydroenergie zasílala peněžní prostředky na nezveřejněný účet společnosti Brikmat.
67. Společnost Hydroenergie začala obchodovat se společností Brikmat ihned poté, co byl v říjnu 2013 zapsán nový jednatel společnosti Brikmat. Podle daňového přiznání za 1. až 3. čtvrtletí 2013 byla hlavní ekonomickou činností společnosti Brikmat výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků kromě nábytku. Za 4. čtvrtletí 2013 Brikmat daňové přiznání nepodala, a to ani k výzvě správce daně. Daň jí byla stanovena podle pomůcek. Na adrese zapsaného sídla měla pouze příslibenou nájemní smlouvu, nikdy však k uzavření smlouvy nedošlo. Na bankovních účtech nebyly identifikovány platby za běžný provoz a společnost neměla ani webové stránky. Písemnosti jí byly doručovány fikcí. Od 10. 6. 2015 je nespolehlivým plátcem a k 27. 7. 2016 měla nedoplatek na DPH cca milion Kč.
68. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost Brikmat nepodala daňové přiznání za období, kdy se uskutečnily dodávky, a daň neuhradila, došlo v řetězci k narušení neutrality. Pro tuto variantu řetězce D přitom byly charakteristické obdobné nestandardnosti, jaké byly identifikovány v páté variantě.
69. V **sedmé variantě řetězce D** byla dodavatelem společnosti Hydroenergie společnost Boban Finance s. r. o. (dále jen „Boban“), jejímž dodavatelem byla společnost MOTOR OK car, s. r. o., (dále jen „Motor“). V případě dodávek s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. 12. 2013 a 9. 12. 2013 byly peněžní prostředky zaslané společností Hydroenergie na nezveřejněný účet společnosti Boban ještě tentýž den vybrány v hotovosti. Obdobné skutečnosti byly zjištěny u dalších dodávek téhož řetězce a jsou popsány na str. 79 až 81 zprávy o daňové kontrole. V jednom případě byly peněžní prostředky zaslané společností Hydroenergie na účet společnosti Boban ještě též dne převedeny na slovenský bankovní účet s názvem „R. k.“.
70. Společnost Boban byla zapsána do obchodního rejstříku 30. 10. 2013 a k DPH byla registrována od 7. 11. 2013. Jednalo se tedy o společnost bez jakékoliv historie, přesto s ní společnost Hydroenergie začala obchodovat již v prosinci 2013. Ke dni 27. 9. 2016 byla společnost Boban zrušena s likvidací usnesením Městského soudu v Praze. Společnost neměla webové stránky. Ke dni 9. 1. 2017 měla na DPH a na dani z příjmů nedoplatek ve výši cca 131 tisíc Kč.
71. Za zdaňovací období prosinec 2013 bylo u ní vedeno daňové řízení. V rámci něj jednatel L. B. sdělil, že společnost nemá žádné zaměstnance ani majetek. Olej nakupoval od společnosti Motor na základě objednávek konečného spotřebitele. Veškeré objednávky se uskutečňovaly prostřednictvím e-mailu nebo telefonu. Písemné smlouvy nebyly uzavřeny. Olej se dodával

do Čáslavi, Nazaret 1808. Nákup oleje byl včetně dopravy, není mu však známo, kdo ji zajišťoval a hradil. Dále L. B. sdělil, že olej nekontroloval a zboží neviděl.

72. Za listopad 2013 podala společnost Boban daňové přiznání s nulovými hodnotami. Za zdaňovací období prosinec 2013 vykázala přijatá a uskutečněná plnění v obdobné výši, tedy s výslednou nízkou daňovou povinností. Z údajů uvedených v daňovém přiznání vyplývá, že uskutečněná plnění jsou tvořena součtem hodnot základů daně uvedených na dokladech, na nichž je jako odběratel uvedena společnost Hydroenergie. Doklady byly vystaveny v jedné ucelené číselné řadě, pouze pro jednoho tuzemského dodavatele.
73. Ke společnosti Motor bylo zjištěno, že předmětem jejího podnikání jsou opravy silničních vozidel, klempířství a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). V šetřeném období byl jejím jednatelem R. K. Společnost byla ke dni 22. 4. 2016 zrušena s likvidací usnesením Krajského soudu v Brně. Ke dni 18. 1. 2017 byla vymazána z obchodního rejstříku. Ve Sbírce listin zveřejnila účetní závěrku pouze za rok 2007. Neměla webové stránky a na adrese svého sídla se nenacházela od 30. 10. 2011. Poslední daňové přiznání podala za 4. čtvrtletí 2013, v němž přiznala na ř. 1 daň na výstupu ve výši 401 935 Kč. Tato výše daně na výstupu byla naprosto shodná jako daň na vstupu u jejího odběratele Boban za prosinec 2013. Z toho vyplývá, že doklady byly vystaveny pouze pro společnost Boban v účelově vytvořeném řetězci plátců. Za uvedené zdaňovací období byl u společnosti Motor proveden postup k odstranění pochybností. Společnost Motor však nereagovala a místně příslušný správce daně dospěl k závěru, že v tomto období nevyvíjela žádnou ekonomickou činnost. Daň jí byla stanovena podle pomůcek. Společnost Motor má daňové nedoplatky v celkové výši 1,2 mil. Kč. Od 20. 6. 2015 je nespolehlivým plátcem a ke dni 17. 1. 2017 jí byla zrušena registrace k DPH.
74. V popsáném řetězci společnost Motor neodvedla DPH, čímž došlo k porušení neutrality daně. Z výše shrnutých nestandardních okolností přitom vyplývá, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodu, nikoliv pouhého podnikatelského selhání. V řetězci nebyly vytvářeny smlouvy, přestože se obchodovalo se zbožím ve vysokých hodnotách. Společnost Hydroenergie hradila dodávky společnosti Boban na nezveřejněný bankovní účet, přičemž pro platby bylo charakteristické, že byly provedeny v rámci několika subjektů v průběhu jediného dne a téhož dne byly peněžní prostředky v hotovosti vybrány z účtu společnosti Boban.
75. Žalovaný shrnul k řetězci D, že ve všech variantách účelově vytvořeného řetězce došlo ke ztrátě daně u společnosti na pozici *missing trader*, a to u společností Slemoner, Black Service, Download, Forslati, Brikmat a Motor. Posuzované transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám a přímý dodavatel žalobkyně se nejví jako standardní podnikatel.
76. Žalobkyně předložila k těmto dodávkám mezinárodní nákladní listy, na kterých je uvedeno místo nakládky v jiném členském státě nebo v tuzemsku a místo vykládky Čáslav – Nazaret, kde má provozovnu se skladovacími prostory žalobkyně. Tam docházelo ke stáčení řepkového oleje z cisteren do nádrží. Žalobkyně k tomuto zboží vystavovala příjemky na sklad. Ze skladové evidence je pak zřejmé, že toto zboží žalobkyně přijímala na sklad jako své vlastní, a to ihned po vyčerpání oleje z cisterny do tanku. O tomto zboží také účtovala jako o vlastním. V převážné většině případů žalobkyně stvrzovala převzetí svého zboží na mezinárodní nákladní list. Tyto mezinárodní nákladní listy nebyly ani v jednom případě potvrzeny společností Hydroenergie, tzn. tato společnost nikdy nestvrzovala na těchto

dokladech převzetí zboží. Také jednatel společnosti Hydroenergie vypověděl, že řepkový olej dodával přímo do nádrží určených odběratelem v areálu žalobkyně v Čáslavi.

77. Závěrem k řetězci D žalovaný doplnil, že v průběhu daňového řízení zástupkyně žalobkyně předložila fakturu č. 120130218, na níž je jako odběratel uvedena společnost Hydroenergie a jako předmět plnění je uvedeno skladování a manipulace. V poznámce pod čarou je pak uvedeno „skladování slunečnicového oleje za období 26. 7. 2013 – 31. 7. 2013“, společnost Hydroenergie však nedeclarovala žádné pořízení a vlastnictví slunečnicového oleje. Na zadní straně je uvedeno množství zboží a SPZ vozidla, které odpovídají údajům, které společnost Hydroenergie deklarovala jako dodání zboží jinému odběrateli, avšak předmětem plnění byl řepkový olej. Žalobkyně službu za skladování fakturovala společnosti Hydroenergie pouze ve dvou případech.
78. Na základě popsaných skutečností učinil žalovaný dílčí závěr, že v řetězci D došlo k narušení neutrality daně a k podvodu na DPH. Následně se zabýval otázkou, zda o zapojení do podvodného řetězce žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět.
79. Chování žalobkyniných dodavatelů i žalobkyně samotné bylo podle žalovaného nestandardní. Jednatel žalobkyně J. Š. nebyl schopen sdělit, kdy a jak navázal kontakt s dodavatelem Hydroenergie. Naopak jednatel této dodavatelské společnosti vypověděl, že navštívil J. Š. v jeho kanceláři s tím, že má zájem o obchod s olejem, třebaže nemá v této oblasti žádné zkušenosti, nicméně hledá obchodní příležitost v době krize ve stavebnictví. Přestože tedy žalobkyně věděla, že společnost Hydroenergie nemá s obchodováním s řepkovým olejem žádné zkušenosti, začala s ní obchodovat ve značných objemech (dodávky za kontrolované období byly ve výši cca 14 mil. Kč).
80. Žalobkyně uzavřela se společností Hydroenergie rámcovou smlouvu na období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 až po uskutečnění prvního dodání řepkového oleje. Z mezinárodních nákladních listů vyplývá, že zboží mělo být přepravováno z jiného členského státu nebo tuzemsku přímou cestou, bez jakékoli manipulace. Na těchto dokladech nebyla uvedena společnost Hydroenergie, naopak na nich byly informace o subdodavatelích. Žalobkyně tedy jednak musela vědět, že se nejedná o zboží od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (Hydroenergie), a krom toho takto získala informace o subdodavatelích, tedy nejcennější know-how, které by řádně fungující společnost svému odběrateli nezpřístupnila. Zároveň je zřejmé, že si tyto subdodavatele žalobkyně neprověřila, neboť pokud by tak učinila, zjistila by, že sídlí na virtuálních sídlech, nemají zveřejněné účetní závěrky, jednalo se o společnosti bez obchodní historie nebo s nově zapsaným jednatelem a neměly ani webové stránky, na nichž by nabízely řepkový olej. Tyto skutečnosti si žalobkyně mohla zjišťovat již z čistě ekonomických důvodů. Takto však nepostupovala a nejednala jako řádný hospodář.
81. V rámci daňového řízení u společnosti Hydroenergie byli vyslechnuti skladníci žalobkyně, kteří vypověděli, že kontrola oleje se prováděla pouze vizuálně a čichem. Žalobkyně rovněž nedoložila, že by bylo zboží pojištěno, přestože se jednalo o zboží v hodnotě milionů Kč a dodavatelem byla společnost bez jakýchkoli zkušeností v dané oblasti. Společnost Hydroenergie nenabízela řepkový olej ani na svých webových stránkách. Dále bylo z předložených dokladů zjištěno, že společnost Hydroenergie vystavovala doklady pro žalobkyni až po stočení zboží z cisterny do tanku, tzn. až když byla zjištěna jeho skutečná hmotnost při přejímce žalobkyní. Žalobkyně tedy přijímala na sklad zboží ještě dříve, než její dodavatel (společnost Hydroenergie) mohl vůbec vědět, jaké zboží dodává, v jaké kvalitě

a hmotnosti. Z těchto skutečností podle žalovaného vyplývalo, že žalobkyně jednala neobezřetně.

82. Dále žalovaný poukázal na skutečnost, že žalobkyně nebyla schopna předložit veškeré doklady k předmětným dodávkám, což její zástupkyně zdůvodnila tím, že některé doklady jsou ztracené nebo byly skartovány. Jednatel žalobkyně odpovídal na otázky v rámci ústního jednání pouze obecně a nevpomněl si, pro jaké subjekty žalobkyně zajišťovala službu skladování.
83. Popsané skutečnosti ve svém souhrnu podle žalovaného představovaly takové indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, že žalobkyně mohla a měla o zapojení do podvodu vědět. Žalobkyně se přitom podle svého tvrzení pohybuje na předmětném trhu dlouhá léta a vlastní jeden z největších skladů. Lze ji tedy považovat za osobu zkušenou a znalou daného oboru. Popsané skutečnosti se jí proto měly jevit jako nestandardní a měly ji vést k bližšímu prověření obchodních partnerů. Žalobkyně navíc musela mít povědomí o tom, že lze páchat podvody na DPH, a získat tak neoprávněnou výhodu, neboť v tomtéž období se aktivně zapojila do podvodného jednání v jiném řetězci.
84. S ohledem na výše uvedené nestandardní okolnosti žalovaný uzavřel, že žalobkyně neučinila dostatečná opatření, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula. Pouhé prověření, že je obchodní partner zapsán v obchodním rejstříku a že je plátcem DPH, je nedostatečné. Vzhledem ke způsobu navázání kontaktu se společností Hydroenergie muselo být žalobkyni zřejmé, že tato společnost nemá s obchodováním s řepkovým olejem žádné zkušenosti. Žalobkyně proto při spolupráci s ní měla jednat obezřetně, zejm. měla trvat na řádném smluvním zajištění od první dodávky a měla zboží v miliónových hodnotách nechat pojistit. Žalobkyně tak akceptovala vysokou míru rizika. O možném riziku zapojení do podvodu přitom věděla, neboť se v jiném řetězci na podvodném jednání sama podílela. Neproověření obchodních partnerů tak nelze považovat za nahodilé pochybení, ale flagrantní neobezřetnost. S ohledem na popsané okolnosti nemohla být žalobkyně podle žalovaného v dobré víře.
85. Následně žalovaný reagoval na žalobkyniny odvolací námitky. Žalobkyně podle něj izolovaně hodnotí vybrané objektivní okolnosti, a snaží se tím navodit dojem standardního průběhu obchodních transakcí. Opomíjí však celkový obraz a skutečnost, že finanční úřad nevystavěl své závěry na jednotlivostech, ale hodnotil skutkové okolnosti v jejich souhrnu jako logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. V řízení bylo postaveno najisto, že žalobkyně ignorovala zcela zjevné indicie, které jí měly od uskutečnění obchodů odradit nebo alespoň vést k postupu podle § 109a zákona o DPH. V řetězci A bylo přitom prokázáno, že se žalobkyně do podvodu aktivně zapojila, neobstojí proto její argumentace, že byla pouze nevědomým plátcem, který byl z neznalosti zavlčen do podvodného řetězce. Žalobkyně se navíc sama považuje za zkušeného obchodníka. V průběhu šetřených období si najímala advokátní kancelář a obchodní společnost poskytující daňové poradenství, disponovala tedy dostatečným odborným zázemím k aplikaci příslušných preventivních opatření, pokud měla skutečný zájem je učinit. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce, podle níž finanční úřad jednal tendenčně. Jeho postup byl v souladu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) a Soudního dvora. Finanční úřad nepochybil ani při hodnocení svědecké výpovědi otce žalobkynina jednatele (J. Š. staršího), neboť závěr o nevěrohodnosti nespočíval na

argumentu, že si nepamatoval detaily, ale na skutečnosti, že jeho výpověď byla v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

II. Obsah žaloby

86. Žalobkyně úvodem připomněla obecná pravidla pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. Zdůraznila přitom, že při zkoumání, zda daňový subjekt o podvodném jednání věděl nebo vědět měl a mohl, musí správce daně vycházet pouze z okolností, které daňový subjekt v době uskutečnění transakcí mohl sám zjistit. Daňovému subjektu tedy nelze klást k tíži skutečnosti, které nebyl v dané době schopen zjistit (např. nepodání daňového přiznání některým článkem řetězce) či které nastaly nebo se o nich mohl dozvědět až po ukončení obchodní spolupráce. Daňovému subjektu navíc musí být dán prostor, aby na prokázaný podvod na DPH mohl reagovat, tedy tvrdit a doložit přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul účasti na podvodném jednání.
87. K závěrům žalovaného týkajícím se **řetězce A** žalobkyně namítla, že ze skutečnosti, že daňové doklady vystavené společnosti Pluribus jsou ve slovenském jazyce, nelze vyvozovat jakýkoliv (negativní) závěr, snad jen, že je asi vystavovala osoba znalá slovenského jazyka, resp. rodilý mluvčí. Je zcela nerozhodné, že společnost Pluribus neměla svou kancelář, provozovnu ani žádné skladovací prostory, neboť skutečnost, že obchodní korporace mají umístěné své sídlo v tzv. „office house“ je dnes zcela běžná a obvyklá. Totéž platí i o neexistenci jejích webových stránek. V daném oboru podnikání je také zcela běžné a obvyklé, že se neuzavírají kupní smlouvy v písemné formě. Argument žalovaného, že jednatel žalobkyně není schopen uvést způsob navázání obchodní spolupráce se Z. T. a se společností Pluribus, má podle žalobkyně rovněž nulovou vypovídací hodnotu, neboť se jednalo o jedny z mnoha obchodních partnerů, a navíc byl dotaz učiněn s odstupem několika let. Běžnou obchodní praxí je také postoupení pohledávek. Argument žalovaného, že měl být jednatel žalobkyně jedním z organizátorů podvodných obchodů, nebyl v jakémkoliv správním či trestním řízení prokázán.
88. K závěrům žalovaného týkajícím se **řetězce B** žalobkyně namítla, že o skutečnostech uvedených v bodech 82 až 98 napadeného rozhodnutí nemohla mít žádné povědomí. Je také zcela nerozhodné, že společnost JiMa měla sídlo na adrese, kde sídlilo cca 1 700 dalších osob, a že neměla webové stránky. Skutečnost, že určité zboží, které je přepravováno z bodu A do bodu B, během své cesty změní několikrát svého majitele, je zcela obvyklá, a nikoli nezákonná praxe i v mezinárodním obchodu. Není rovněž nic neobvyklého, že se obchodník dozví o subdodavatelích svého dodavatele. I v případě spolupráce se společností JiMa platí, že nelze vyvozovat jakýkoliv závěr z toho, že jednatel žalobkyně není schopen uvést způsob navázání obchodní spolupráce s jedním z mnoha svých obchodních partnerů, navíc s odstupem několika let. Žádnou vypovídací hodnotu nemá ani skutečnost, že jednatelé žalobkyniných obchodních partnerů měli zapsaný trvalý pobyt na obecním úřadě. Žalobkyni není zřejmé, jak měla kontrolovat, že uvedená adresa je obecním úřadem, a jak měla postupovat, aby šlo o dostatečné prověření obchodního partnera.
89. K závěrům žalovaného týkajícím se **řetězce C** žalobkyně namítla, že o skutečnostech uvedených v bodech 116 až 135 napadeného rozhodnutí nemohla mít žádné povědomí. Ke spolupráci se společnostmi ColorShock a Biocomp žalobkyně uvedla, že v daném oboru podnikání je zcela běžné, že se neuzavírají kupní smlouvy v písemné formě, ale obchod se uzavírá prostřednictvím prostředků elektronických komunikací. K argumentu žalovaného,

že žalobkyně hradila faktury vystavené společností ColorShock na její maďarský účet, žalobkyně poukázala na volný pohyb osob, kapitálu a služeb, který platí v EU, jejíž jsou ČR i Maďarsko součástí. Platební transakce v rámci zemí EU proto nejsou neobvyklé. Obdobně jako u předchozích řetězců žalobkyně namítla, že skutečnost, že jednatel žalobkyně není schopen uvést způsob navázání obchodní spolupráce se společnostmi ColorShock a Biocomp, má nulovou vypovídací hodnotu. K argumentu žalovaného minimální marží žalobkyně uvedla, že se jednalo o důsledek velké konkurence, která v daném oboru dříve byla. Podle žalobkyně je rovněž zcela nerozhodné, že společnosti Biocomp a ColorShock měly sídlo na adresách, kde sídlilo velké množství jiných společností. Irelevantní je pro posouzení věci rovněž neexistence webových stránek obchodního partnera. Stejně jako v případě předchozího řetězce není žalobkyni vůbec zřejmé, jak měla postupovat, aby šlo o dostatečné prověření obchodního partnera.

90. K závěrům žalovaného týkajícím se **řetězce D** žalobkyně uvedla, že jsou obdobné jako u ostatních řetězců, proto odkázala na své výše uvedené námitky.
91. Zjištění finančních orgánů jsou podle žalobkyně ryze účelovou konstrukcí a tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které by byly s to spolehlivě prokázat, že žalobkyně musela vědět, že je zapojena do podvodného obchodního řetězce, že se na tomto podvodném jednání aktivně podílela a že neoprávněně čerpala nadměrné odpočty DPH. Finanční orgány se měly zabývat případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání, které žalobkyně aktivně činila. Žalobkyně vždy postupovala při uzavírání obchodů v dobré víře. V průběhu jednotlivých realizovaných obchodů neexistovaly žádné reálné indicie, které by nasvědčovaly existenci možného podvodného jednání ze strany žalobkyniných obchodních partnerů. Vnitřní kontrolní opatření žalobkyně byla objektivně fungující, zcela přiměřená a obvyklá. Pokud finanční orgány tvrdí opak, je na nich, aby jej prokázaly. Je také na nich, aby doložily, co je v oboru podnikání žalobkyně běžnou praxí (viz rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, č. j. 2 Afs 113/2017-44, který ukládá správci daně prokázat jak standard v oboru, tak u subjektu samého).
92. Osobě, která v daném oboru nikdy nepodnikala, se může zdát postup žalobkyně neobvyklý, avšak podle žalobkyně byl standardní, přičemž finanční orgány nikdy neprokázaly opak. Žalobkyně zásadně odmítá opakované tvrzení, že věděla o riziku podvodu, protože se měl její jednatel sám aktivně podílet na podvodném jednání. Tento závěr se zakládá pouze na výpovědi M. O., která je nepravdivá a ryze účelová, a to s cílem vyvinutí sebe samotného z trestného jednání. Jeho výpověď, o kterou finanční orgány opírají svá rozhodnutí, je navíc v rozporu s jeho předešlou výpovědí (viz dále bod 95), kterou již finanční orgány nezmiňují, neboť se jim nehodí do jimi vytvořeného obrazu skutkového stavu věci. Pro žalobkyni je zcela nepochopitelné, že finanční orgány považují tvrzení trestně stíhané osoby za stěžejní, a naopak zlehčují svědectví bezúhonného J. Š. staršího s tím, že se jedná o otce žalobkynina jednatele.
93. Finanční orgány staví své závěry podle žalobkyně pouze na banálnostech, často nereálných v běžném obchodním životě. Nezveřejňování účetních závěrek je v ČR velmi rozšířeným nešvarem, který nevypovídá o serióznosti obchodního partnera. Žalobkyně rovněž zpochybňuje závěr, že měla kontrolovat sídla svých obchodních partnerů a adresy pobytu jejich jednatelů. Podle žalobkyně je rovněž absurdní vyvozovat závěry ze lhůty mezi zápisem společnosti do obchodního rejstříku a zahájením podnikání. Žalobkyně si klade otázku, jaká

lhůta je správná, běžná a nepodezřelá. Finanční orgány ani neprovedly důkaz, jak se běžně kontroluje kvalita řepkového oleje.

94. Podle žalobkyně tak finanční orgány pracují jen s ničím neprokázanými domněnkami, fabulacemi a nepodloženými teoriemi, aniž by své závěry řádně zdůvodnily a doložily důkazy. Opakovaně zdůrazňují, že žalobkyně působila jako aktivní článek řetězce a že dokonce ovládala svého dodavatele Pluribus prostřednictvím nastrčené osoby, avšak tyto závěry činí bez jakýchkoliv důkazních prostředků a pouze na základě několikrát změněné výpovědi nevěrohodné trestně stíhané osoby, která byla s nejvyšší pravděpodobností oním organizátorem. Žalobkyně má za to, že neexistuje jediný důkaz o tom, že její jednatel řídil společnost Pluribus.
95. Žalobkyně v této souvislosti citovala z výpovědi M. O., kterou učinil dne 23. 5. 2013 před Krajským ředitelstvím policie v Trnavě:

„Predmetnú spoločnosť som si kúpil z toho dôvodu, aby som mohol začať obchodovať s olejom. Kúpil som túto spoločnosť z toho dôvodu, nakoľko som mal už prisľúbený obchod ohľadne sprostredkovania a nákupu oleja. [...] Prostredníctvom telefonického nazretia do e-mailu, ktorý som odoslal svojej daňovej poradkyne môžem prehlásiť, že dňa 21.05.2012 bola mnou vystavená faktúra pod číslom 12/0011 na základe informácii od spoločnosti Starbright s.r.o., na celkom 1.032,23 tony surového repkového oleja za cenu bez DPH 25.517.241,70 Kč. Ja som so spoločnosťou Starbright s.r.o. obchodoval už v minulosti. Od založenia mojej spoločnosti som s predmetnou spoločnosťou obchodoval v priebehu mesiaca niekoľko krát. So Starbright s.r.o. som jednal výhradne s pánom J. Š. pravdepodobne mladším, nakontaktovali sme sa spoločne asi v roku 2011 už presne neviem za akých okolností.

V tom čase splatnosti faktúry, už platby išli priamo spoločnosti Avan s.r.o., ktorá bola mojím výhradným dodávateľom. Výpisy doložím dodatočne. Ja som dostal objednávku od spoločnosti Starbright s.r.o., vzápätí som kontaktoval svojho dodávateľa a to spoločnosť Avan. Oni následne tovar objednali a dodali na určené miesto, ktoré bolo dané spoločnosťou Starbright s.r.o., a to Rajec Jestřebí, kde si spoločnosť Starbright s.r.o. tovar prevzala a následne ma kontaktovala, že tovar bol dodaný. Tovar bol o váhe 1.032,23 tony, tak ako bolo uvedené na faktúre. Z hlavy cenu nákupu uviesť neviem, ale mohlo to byť za jednu tonu asi o 4 – 5 eur nižšie. Toto všetko doložím v dokladoch.

Spoločnosť Pluribus Impar s.r.o., bola čiste sprostredkovateľská spoločnosť a dopravu riešil buď dodávateľ, alebo odberateľ podľa dohody. To sa mojej spoločnosti už netýkalo. Mojou starosťou bolo, aby sa tovar objednal a následne aby bol dodaný priamo môjmu kupujúcemu. Dodacie listy a faktúry doložím. Prepravné listy nemám, nakoľko ako som už uviedol to nebola moja starosť. Surový repkový olej je olej, ktorý sa následne spracováva na potravinárske účely. Moja spoločnosť s repkovým olejom žiadne úpravy nevykonávala, nakoľko nemali ani prístup k predmetnému oleju. [...] K nakládke ani vykládke ako aj k prevozu repkového oleja sa ja neviem vyjadriť, nakoľko ako som už uviedol ja som túto činnosť nevykonával, taktiež som to nemal ani v zmluve. Ako som už uviedol ja som bol čisto sprostredkovateľom. Čo sa týka tejto otázky je potrebné sa obrátiť na spoločnosť Avan, poprípade Starbright, nakoľko neviem, kto zabezpečoval nakládku, vykládku a prepravu tovaru. [...] Nakoľko sa jedná o potravinársky olej, tento podlieha zníženej dani. Takto mi to bolo povedané J. Š. zo spoločnosti Starbright. Keďže bol môj odberateľ ja som akceptoval jeho tvrdenie, nemal som dôvod mu neveriť, pričom tvrdil, že s touto komoditou pracuje už 12 rokov. [...]

So spoločnosťou Avan som obchodoval už v minulosti, bol to môj výhradný dodávateľ surového repkového oleja a rafinovaného repkového oleja. Obchodoval som so spoločnosťou Avan niekoľko krát mesačne, bolo to ohľadne oleja. V roku 2011 som hľadal dodávateľa oleja a prostredníctvom obchodov som sa skontaktoval so firmou RADA-SK s.r.o., čo je terajší Avan. [...] Záverom svojej výpovede by som chcel zdôrazniť, že ako som už uviedol vo svojom výsluchu ja som bol iba sprostredkovateľom daných obchodov ohľadne surového repkového oleja. Tak ako som už uviedol vo svojom výsluchu, všetky podkladové materiály a to faktúry, dodacie listy, výpisy z účtov a ďalší materiál zabezpečím prostredníctvom svojej daňovej poradkyne v Brne, nakoľko ona má všetky tieto účtovné doklady. Originály týchto dokladov prinesiem vyšetrovateľovi v priebehu 10 dní na ofotenie. [...]"

96. Ve výpovedi dne 17. 5. 2016 před Krajským ředitelstvím policie Jihomoravského kraje v Brně pak M. O. uvedl: „[...] *Od začátku jsem dělal pro jednoho kamaráda, a on mi řekl, jestli nebudeme společně dělat s olejem. On dostal od někoho kontakt na Š., ale já nevím od koho. Byl to M. T., bytem X, více nevím, ale už 4 roky jsem o něm nic neslyšel. Jediné co vím, že je v Austrálii. Já jsem už tehdy měl českou firmu Pluribus, dělal jsem s počítači, zakázky interaktivní techniku do škol, to jsem už dělal na Slovensku jako OSVČ. Byla to koupená již založená firma. [...] Já jsem tedy jako živnostník zůstal jen na Slovensku a přes Pluribus se dělal ten olej. [...]"*
97. Žalobkyně uzavřela, že v řízení nebylo prokázáno ani podezření z toho, že by se v dané věci mohlo jednat o podvodné jednání, o kterém by věděla nebo mohla vědět. Žalobkyně nemůže být zkrácena o nárok na odpočet DPH, jestliže na jeho základě uskutečnila zdanitelné plnění a DPH odvedla.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

98. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zejména zdůraznil, že žalobkyně hodnotí jednotlivé objektivní nestandardní okolnosti pouze izolovaně bez celkového kontextu případu. Zjištění skutečnosti se sice jednotlivě mohou jevit jako banální drobnosti, jejich síla a důkazní hodnota však tkví právě v jejich souhrnu.
99. Jednalo se například o skutečnosti, že žalobkyně si nepamatovala, jak a kdy navázala kontakt se svými dodavateli, se kterými uzavírala obchody v řádech stovek milionů Kč, dodavatelé neměli kanceláře (popř. sídlili na virtuálním sídle), provozovny ani sklady a nijak se veřejně neprezentovali. Někteří dodavatelé vznikli krátce před uskutečněním plnění, nejednalo se tedy o zavedené obchodní společnosti, nebo se zabývali jiným předmětem podnikání. Z jejich účetních závěrek zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývala nedobrá ekonomická situace, popř. účetní závěrky vůbec nezveřejňovali. Pro podstatnou část smluvních vztahů neexistovaly kupní smlouvy, popř. byly předloženy pouze faktury a dodací listy. Zboží nebylo pojištěno a kontrola oleje se prováděla pouze vizuálně a čichem. Fakturační řetězce neodpovídaly reálnému pohybu zboží, doklady vystavené dodavateli obsahovaly řadu nestandardností, přičemž nestandardní byl i způsob úhrady plnění v řetězci, který žalobkyni zpřístupnil údaje o jednotlivých subdodavatelích jejího dodavatele. V podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
100. Podle žalovaného je na základě souhrnu všech zjištěných objektivních okolností bez pochybností zřejmé, že obchodování v daných řetězcích bylo zatíženo podvodem, o kterém žalobkyně věděla, resp. vědět měla a mohla.

101. Ze žalobkyní odkazovaného rozsudku NSS č. j. 2 Afs 113/2017-44 podle žalovaného nevyplývá požadavek na prokázání běžné praxe v oboru daňových subjektů. V citovaném případě správce daně věrohodně nezpochybnil potvrzení o registraci polského odběratele k DPH, kterým daňový subjekt prokazoval svou dobrou víru. V nyní posuzované věci však žalobkyně nepředložila žádný důkaz o tom, že s ohledem na objektivní nestandardní okolnosti přijala adekvátní opatření k eliminaci rizika zapojení do podvodu na DPH. Finanční úřad a žalovaný zjistili a popsali celou řadu objektivních nestandardních okolností, které ve svém souhrnu zcela nezpochybnitelně prokazují, že v případě řetězce s dodavatelem Pluribus se žalobkyně na podvodném jednání sama aktivně podílela a byla dokonce jedním z organizátorů. V případě dalších řetězců pak na základě výčtu objektivních nestandardních okolností a zjištění, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření za účelem prevence své účasti na podvodu na DPH, dospěli ke zcela přezkoumatelnému závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH minimálně vědět měla a mohla.
102. Skutečnost, že se jednatel žalobkyně aktivně podílel na podvodu na DPH v řetězci s dodavatelem Pluribus, zcela jednoznačně vyplývá z vysvětlení M. O. podaného dne 17. 5. 2016. Ze skutečností popsanych v bodech 58 až 68 napadeného rozhodnutí vyplývá, že společnost Pluribus nevystupovala jako standardní obchodník. Její jednatel M. O. nebyl schopen popsat ani elementární aspekty šetřených obchodních případů. Ze zmíněného úředního záznamu o podaném vysvětlení vyplývá, že M. O. přiznal, že byl pouhou nastrčenou figurkou řízenou jednatelem žalobkyně. Žalovaný toto vysvětlení nemá důvod považovat za jakkoliv nevěrohodné. Skutečnost, že pan O. vypovídal i dříve (dne 23. 5. 2013), nečiní jeho pozdější podání vysvětlení nijak nevěrohodným. Žalobkyně ani konkrétně neuvádí, v čem mají být výpovědi M. O. ve vzájemném rozporu.
103. Žalovaný nesouhlasil s námitkou nesprávného hodnocení výpovědi otce jednatele žalobkyně, J. Š. staršího. Finanční úřad tuto výpověď detailně zhodnotil (viz str. 110 až 115 zprávy o daňové kontrole), a to v celkovém kontextu šetřeného případu. Hodnocení svědecké výpovědi finančním úřadem tvoří ucelený, logicky na sebe navazující soubor skutečností, které prokazují, že svědek vypovídal záměrně tak, aby finanční úřad nabyl dojmu, že žalobkyně činila preventivní opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH. V daňovém řízení však bylo prokázáno, že žalobkyně v šetřených řetězcích postupovala značně neobezřetně, neboť zcela ignorovala zjevné indicie o nespolehlivosti svých obchodních partnerů, v případě obchodního řetězce se společností Pluribus pak o své účasti na podvodu dokonce věděla.
104. V replice žalobkyně uvedla, že ve vyjádření k žalobě žalovaný fakticky uznal, že nedisponuje žádným (přímým) důkazem, na základě něhož by bylo možné považovat bez jakýchkoliv pochybností za prokazané, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, resp. vědět měla. K důkazům, které žalovaným tvrzený „logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů“ narušují, resp. jej nepotvrzují, ale spíše vyvracejí (např. výpověď Š. staršího), finanční orgány nepřihlédly, popř. je označily za nevěrohodné, aniž by se s nimi vypořádaly.
105. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal, že byla v jednom z řetězců organizátorem podvodných obchodů, a nevypořádal se s důkazy, které takový závěr vyvrací (výpověď J. Š. staršího). Daňový subjekt má sice obecnou povinnost prokazovat svá tvrzení, nicméně mezi tato tvrzení nespadá plně problematika povědomosti o účasti na daňovém podvodu. Pokud by tomu tak bylo, jednalo by se v podstatě o nepřípustnou presumpci vědomé účasti

daňového subjektu na daňovém podvodu, která by postrádala jakoukoliv zákonnou oporu. Pokud daňový subjekt věrohodně předeštre takovou verzi reality, jež hovoří ve prospěch existence jeho dobré víry v neúčast na daňovém podvodu, je na správci daně, aby tyto skutečnosti relevantně zpochybnil. Nepostačí pouhá konstatace, že daňový subjekt dobrou víru neprokázal. Aby mohlo být zpochybnění postupů daňového subjektu správcem daně relevantní, musí prokázat, jaký postup je v konkrétním podnikání a oboru běžným.

106. Žalobkyně zdůraznila, že se v žádném případě na podvodném jednání společnosti Pluribus nijak nepodílela a ani fakticky podílet nemohla. Z vyjádření M. O. jasně vyplývá, že byl řízen skupinou slovenských podnikatelů (zejm. bratry A., kteří byli jednateli a společníky společností Avan a Rada-SK), kteří mu zboží dodávali a jasně mu na začátku řekli, komu ho bude prodávat. Z výpovědi L. G., která zpracovávala účetnictví společnosti Pluribus, vyplývá, že dostávala pokyny jen od M. O., jméno J. Š. jí naopak nic neříkalo. Také svědek R. A. dne 30. 9. 2019 uvedl: „[...] *vôbec neviem ako a prečo tam figuruje p. Š. [...] Voči p. Š. nemám nič, nemám žiadny dôvod, a ak je v Čechách nejaký problém, tak je tam pan O.*“ Již samotná skutečnost, že v první výpovědi v roce 2013 M. O. neuvedl nic o tom, že by jej jednatel žalobkyně řídil, vnáší důvodné pochybnosti do závěrů finančních orgánů. Ve výpovědi, kterou učinil v roce 2016, si pak náhle na vše vzpomněl. Jeho výpověď je podle žalobkyně nevěrohodná a účelová ve snaze vyvinut se z trestného jednání. Pro žalobkyni je zcela nepochopitelné, že finanční orgány považují tvrzení trestně stíhané osoby za stěžejní, a naopak zlehčují svědectví bezúhonného Š. staršího. Tvrzené nesrovnalosti, které finanční orgány v jeho výpovědi spatřovaly, byly dány skutečností, že neměl obchodování se společností Pluribus na starost. Podle žalobkyně tak došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů.
107. Dále žalobkyně poukázala na to, že společnost JiMa byla obviněna z daňových podvodů a následně i odsouzena. Žalobkyně ve zmíněné kauze vystupovala pouze jako svědkyně. Společnost Biocomp měla kancelář, obchodní historii atd. Byla rovněž vyšetřována správcem daně, který zajistil její finanční prostředky ve výši několika desítek milionů Kč. Ve finále správce daně tento spor prohrál. Společnost ColorShock byla společností spolupracující se společností Biocomp, od které dostala žalobkyně na tohoto dodavatele doporučení, přičemž vše probíhalo standardně. Společnost Hydroenergie vyšetřoval správce daně rovněž samostatně a zajistil její finanční prostředky. Také v tomto řízení podávala žalobkyně vysvětlení, v němž potvrzovala reálnost obchodů.
108. V podání ze dne 10. 10. 2022 žalobkyně poukázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 8. 2020, č. j. 45 Af 25/2017-56, který se podle ní týkal skutkově a právně obdobné věci mezi týmiž účastníky.

IV. Posouzení žaloby soudem

109. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo tehdejší zástupkyni žalobkyně doručeno dne 19. 2. 2019, žaloba byla odeslána dne 16. 4. 2019), osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O věci soud rozhodl postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem vyslovila souhlas a žalovaný na výzvu soudu nesdělil, že s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasí. Soud neshledal důvod k nařízení jednání ani za účelem provedení navržených důkazů (k důvodům neprovedení navržených důkazů se soud vyjádří níže v rámci odůvodnění).

110. Žaloba není důvodná.
111. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je odepření nároku na odpočet DPH, které finanční orgány odůvodnily zapojením žalobkyně do podvodu na DPH.
112. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora EU. Vyplývá z ní, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně (nebo zneužívajícím způsobem), je výjimkou z principu, podle kterého při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C 440/04, body 45 a 49). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla.
113. Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně opakovaně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Vyplývá z ní, že je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (1. podmínka, existence podvodu). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl*, nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, body 38-40, nebo ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, bod 14).
114. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odepření nároku na odpočet. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04 body 32 a 33).
115. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH), naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu. Jakkoliv tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (viz např. rozsudek č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 42 a judikaturu tam citovanou).

116. Na základě těchto východisek pak soud posoudil důvodnost žalobkyniných námitek.
117. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobní argumentace nezpochybňuje naplnění první podmínky (existence podvodu), neshledal soud důvod tuto podmínku přezkoumávat. Otázku existence daňového podvodu totiž soud nemůže zkoumat z úřední povinnosti nad rámec námitek. V rozsudku ze dne 26. 1. 2023, č. j. 7 Afs 399/2020-66, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[j]akkoliv je pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu samotná existence daňového podvodu esenciální, z hlediska následného soudního přezkumu není tato objektivní okolnost závislá na okolnostech subjektivních do té míry, že by se krajský soud musel nad rámec žalobních bodů z vlastní iniciativy podrobně a z hlediska všech myslitelných aspektů zabývat naplněním objektivního hlediska, neboť by bez toho byl znemožněn následný přezkum okolností subjektivních. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38: ‚Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.‘ *Obdobný přístup zaujal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, či ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84.*“ (bod 21).
118. Soud se proto věnoval především otázce, zda byla splněna druhá podmínka výše uvedeného testu (viz bod 113), tedy zda žalobkyně věděla či přinejmenším mohla a měla vědět, že se přijetím a uskutečněním plnění ve výše popsanych řetězcích účastní podvodu na DPH.
119. Soud úvodem zdůrazňuje, že při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 26). Tomuto požadavku finanční orgány dostály. Námítka žalobkyně, že nemohla vědět o skutečnostech tvrzených v bodech 82 až 98 a 116 až 135 napadeného rozhodnutí, je lichá, neboť v těchto pasážích žalovaný popisoval, v čem spočíval podvod na DPH (1. podmínka výše popsaného testu), což je otázka nezávislá na vědomosti daňového subjektu. Skutečnosti, z nichž žalovaný dovozoval vědomost žalobkyně, jsou uvedeny v jiných částech napadeného rozhodnutí (ve vztahu k řetězci A body 71 až 81, ve vztahu k řetězci B body 99 až 105, ve vztahu k řetězci C body 136 až 146 a ve vztahu k řetězci D body 279 až 289 napadeného rozhodnutí).
120. Ve vztahu k řetězci A stěžovatelka především namítá, že nebylo prokázáno, že se na podvodu na DPH aktivně podílela, a v této souvislosti zpochybňuje výpověď jednatele společnosti Pluribus M. O., kterou učinil v rámci podání vysvětlení dne 17. 5. 2016 před Krajským ředitelstvím policie Jihomoravského kraje.
121. Soud úvodem předesílá, že žalobkyně nezpochybnila, že úřední záznam o podaném vysvětlení ze dne 17. 5. 2016 bylo možné použít v daňovém řízení jako důkaz. Proto pouze na okraj soud poznamenává, že podmínky pro použití tohoto důkazu považuje za splněné. Podané vysvětlení pořídily orgány činné v trestním řízení nezávisle na probíhajícím daňovém řízení, a to pro své vlastní účely v rámci vyšetřování podezření ze spáchání trestného činu. Pořízení této listiny v trestním řízení tak nepochybně nebylo motivováno tím, aby se finanční úřad vyhnul povinnosti umožnit žalobkyni přítomnost u výslechu svědka a klást mu otázky. Do sféry finančního úřadu se tato listina dostala legálně, kopie mu byla oficiální cestou předána Krajským státním zastupitelstvím v Brně, přičemž se nejedná o listinu, k níž by finanční úřad s ohledem na její obsah neměl mít přístup. Tato listina byla

žalobkyni také zpřístupněna. Podmínky vymezené judikaturou pro dokazování v daňovém řízení listinami majícími původ v trestním řízení tedy byly dodrženy (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a zejména rozsudek ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, který se týkal související věci – daňového řízení vedeného se společností Poradenství Klaudy a dodávek řepkového oleje od nynější žalobkyně v 2. čtvrtletí 2012, které jsou součástí nyní posuzovaného řetězce A).

122. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby navrhla provedení důkazu výsledkem svědka, jehož výpověď si finanční úřad opatřil od orgánů činných v trestním řízení, a dosáhla tak přímé účasti na dokazování a možnosti klást svědkovi otázky. Tohoto oprávnění však žalobkyně nevyužila (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 173/2017-58, bod 47).
123. Podle zmíněného úředního záznamu M. O. mimo jiné vypověděl, že na počátku mu kamarád M. T. navrhl, jestli nebudou společně „dělat olej“, a sdělil, že dostal od někoho kontakt „na Š.“. M. O. již tehdy vlastnil českou společnost Pluribus. Spolu s M. T. jeli do Prahy za kupujícím, který „už věděl, od koho ten olej koupíme a komu ho prodáme“. V Praze navštívili J. Š. a jeho společnost. Tam bylo dojednáno, že žalobkyně bude od společnosti Pluribus kupovat olej, bude to celé financovat a organizovat, zabezpečí dopravu atd. J. Š. dával M. O. avízo o zboží, nadiktoval mu, kam zboží přijede a za kolik, a podle toho M. O. vystavil faktury a dodací listy. Dále M. O. uvedl, že předal přístupové údaje k internetovému bankovníctví J. Š. Sám žádné dispozice s účtem nedělal, jen si vybíral drobné částky pro svou potřebu. Od M. T. dostával jako odměnu měsíčně 1 000 někdy i 2 000 EUR. Přes M. T. se M. O. seznámil také s bratry A., kteří vlastnili společnosti Rada-SK a Avan. Tyto společnosti vlastnily olej, který M. O. nakupoval a následně prodával J. Š. J. Š. mu řekl, aby od nich olej nakupoval, protože to již bylo dohodnuté. Objednávky činil formálně on, ale fakticky to řídil J. Š. Dále M. O. uvedl, že si uvědomil, že je „pouze nastrčenou osobou“ poté, kdy byl na základě požadavku finančního úřadu zablokovan účet společnosti Pluribus. Následně J. Š. platil přímo dodavateli Rada-SK, resp. Avan. Také k dodávkám pro Z. T. M. O. uvedl, že je určil J. Š. Z faktur M. O. věděl, že se zboží přepravovalo prostřednictvím kamionů mimo jiné do místa 20 km od Zlína, kde sídlil Z. T., dopravu však nezajišťoval.
124. V průběhu daňového řízení (ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ani v odvolání) žalobkyně výpověď M. O. ze dne 17. 5. 2016 nijak nezpochybnila, ani nenavrhl, aby byl M. O. v daňovém řízení vyslechnut. Za této situace nelze finančním orgánům vytýkat, že z uvedené listiny a v ní zaznamenané výpovědi vycházely a označily ji za jeden z důkazů pro závěr, že jednatel žalobkyně byl jedním z organizátorů řetězce A, který byl zasažen podvodem.
125. Teprve v žalobě přichází žalobkyně s námitkou rozporu výpovědi M. O. ze dne 17. 5. 2016 s jeho předchozí výpovědí ze dne 23. 5. 2013 před Krajským ředitelstvím v Trnavě. Přestože se má jednat o výpověď zachycenou již v roce 2013, žalobkyně v žalobě nijak nevysvětlila, proč neuplatnila tuto námitku a s ní spojený návrh důkazu již v daňovém řízení. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2022, č. j. 10 Afs 169/2021-35, a to v kontextu podvodu na DPH, závěry správce daně musí daňový subjekt vyvracet primárně v daňovém řízení. Dodal, že „při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné a zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem nebo reakce na zcela novou skutkovou argumentaci je proto třeba tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již

v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé“ (bod 23 zmíněného rozsudku).

126. I pokud by soud přes výše uvedené (s ohledem na povinnost správce daně prokazovat 2. podmínku výše uvedeného testu) zohlednil žalobkyní citovanou výpověď M. O. z roku 2013, nemá za to, že by vyvracela nebo zpochybňovala jeho výpověď z roku 2016. Byť je výpověď z roku 2016 podrobnější ohledně vlivu J. Š. na obchodování v rámci řetězce A, není rozporná s tím, co vypověděl v roce 2013. I tehdy, jak vyplývá ze žalobkyní citované části (viz výše bod 95), vypověděl, že byl pouze zprostředkovatelem a že se s J. Š. zkontaktoval v roce 2011, byť uvedl, že si nepamatuje na přesné okolnosti. V roce 2013 také uvedl, že dostával objednávky od žalobkyně, poté kontaktoval svého výhradního dodavatele (společnost Avan), který objednal a dodal zboží na místo určené žalobkyní. Dodal, že žalobkyně zboží také přebírala. Společnost Pluribus byla podle něj čistě zprostředkovatelskou společností, která neřešila ani dopravu, a neměla proto ani přepravní listy. Zboží (olej) společnost Pluribus nijak neupravovala, neměla k němu ani přístup. Dále uvedl, že akceptoval tvrzení J. Š., že se jednalo o potravinářský olej podléhající snížené sazbě daně.
127. Výpověď M. O. z roku 2013 podle soudu naopak potvrzuje závěry finančních orgánů o postavení společnosti Pluribus v rámci řetězce A. Je z ní rovněž patrná aktivní (organizační) úloha žalobkynin jednatele J. Š. Soud doplňuje, že nepovažoval za nezbytné provést důkaz výpovědí M. O. ze dne 23. 5. 2013 při jednání, neboť tu část výpovědi, o níž žalobkyně opírala svou námitku, učinila součástí textu žaloby. Žaloba byla přeposlána žalovanému, a ten tak měl možnost se k žalobkynině námitce i v kontextu citace výpovědi M. O. vyjádřit. Žalobkyně netvrdila, že by zbývající část výpovědi měla obsahovat relevantní informace. Zároveň podstatná část výpovědi M. O. ze dne 23. 5. 2013 byla shrnuta také ve zprávě o daňové kontrole týkající se daňového řízení se společností Poradenství Klaudy a v navazujícím rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2015, č. j. 2936/15/5200-20433-711514, které se týkalo daňové povinnosti zmíněné společnosti. Obě listiny jsou součástí předloženého správního spisu. Žalobkyně tedy měla možnost se s nimi seznámit a případně již v daňovém řízení vznést námitky proti skutečnostem, které v nich byly uvedeny, nebo naopak touto výpovědí M. O. argumentovat, jak to činí nyní až v žalobě.
128. V souvislosti se žalobkyninou námitkou zpochybňující výpověď M. O. z roku 2016 soud dále zdůrazňuje, že tato výpověď nebyla jediným důkazem o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu v řetězci A.
129. Ze zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že do některých transakcí v rámci řetězce A bylo zapojeno jako přímý žalobkynin odběratel Poradenství Klaudy. Předmětem činnosti této společnosti bylo poskytování daňového poradenství, naopak obchod s řepkovým olejem byl zcela mimo její běžný předmět činnosti. Tato skutečnost musela být žalobkyni známa, neboť Poradenství Klaudy několik let poskytovalo daňové a ekonomické poradenství mimo jiné i žalobkyni (což vyplývá jednak z faktur založených ve spise a také z podkladů týkajících se řízení se společností Poradenství Klaudy, které jsou rovněž v daňovém spise žalobkyně založeny). Přesto žalobkyně uskutečnila s touto společností obchod s řepkovým olejem v hodnotě cca 30 mil. Kč. Zároveň ze skutkových zjištění plyne, že v té variantě řetězce A, do něhož byla zapojena společnost Poradenství Klaudy, došlo k tzv. kolotočovému podvodu (viz výše bod 8). Totožné zboží bylo totiž předprodáváno několikrát mezi týmiž společnostmi z různých členských států, aniž by bylo

dodáno ke konečné spotřebě (konkrétně třikrát překročilo hranice směrem na Slovensko a třikrát zpět do ČR). Byla tedy zřejmá absence ekonomické podstaty uskutečněných obchodů. Vzhledem k tomu, že zjištěné skutečnosti k těmto transakcím žalobkyně nijak nezpochybnila, odkazuje soud na výše uvedená zjištění finančních orgánů. V této souvislosti lze rovněž podpůrně odkázat na bod 36 rozsudku č. j. 10 Afs 173/2017-58 týkající se téže transakce (pohledem daňového řízení se společností Poradenství Klaudy), ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl: „*Ostatně stěžovatelka [Poradenství Klaudy] existenci daňového podvodu v kasační stížnosti jinak ani nezpochybňuje a s ohledem na jednoznačnost zjištění obou daňových orgánů ani zpochybňovat nemůže*“ (zdůraznění doplněno).

130. Byla to přitom žalobkyně, kdo v rámci tohoto řetězce účelově změnil daňovou sazbu tak, aby si Poradenství Klaudy mohlo nárokovat vyšší odpočet daně (dne 21. 5. 2012 žalobkyně nakoupila od společnosti Pluribus surový řepkový olej zatížený sníženou sazbou daně, který následně bez jakékoliv změny vlastností prodala společnosti Poradenství Klaudy jako technický olej standardizovaný zatížený základní sazbou daně, Poradenství Klaudy jej pak dále prodalo společnosti Walther a vykázalo tuto transakci jako osvobozené dodání do jiného členského státu s nárokem na odpočet). Zároveň z výše uvedené výpovědi M. O. (a to i té z roku 2013, již se dovolává žalobkyně) vyplývá, že to byl žalobkynin jednatel, kdo dodavatelské společnosti Pluribus sdělil, že se jednalo o potravinářský olej podléhající snížené sazbě daně. Následně tuto sazbu žalobkyně změnila při prodeji téhož nezměněného zboží společnosti Poradenství Klaudy. Není přitom rozhodné, zda zboží ve skutečnosti patřilo do snížené nebo základní sazby, podstatná je manipulace se sazbou (tuto skutečnost považoval za rozhodnou žalovaný rovněž v daňovém řízení se společností Poradenství Klaudy, viz výše zmíněné rozhodnutí ze dne 3. 2. 2015, které bylo potvrzeno rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2017, č. j. 15 Af 24/2015-59, a NSS č. j. 10 Afs 173/2017-58). Z tohoto důvodu je pro nyní posuzovanou věc nerozhodný rozsudek zdejšího soudu č. j. 45 Af 25/2017-56, jehož se žalobkyně dovolává, neboť v citované věci (týkající se daňové povinnosti žalobkyně za listopad 2011) nebyl řešen podvod na DPH, ale neprokázání dodání zboží do jiného členského státu a otázka správného sazebního zařazení.
131. Zároveň z rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti Poradenství Klaudy (které je založeno v nyní předloženém správním spisu a které bylo potvrzeno výše zmíněnými rozsudky správních soudů) vyplývá, že žalobkyně doporučila společnosti Poradenství Klaudy jako odběratele společnost Walther. Společnost Walther pak byla tou společností, která neuhradila z pořízení zboží z jiného členského státu daň, ačkoliv k tomu byla povinna, neboť nebyly splněny podmínky tzv. třístranného obchodu (viz § 45 slovenského zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 141 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), který formálně vykázala. Ve zmíněném rozhodnutí je dále uvedeno, že jednatel společnosti Poradenství Klaudy A. K. vypověděl v rámci podání vysvětlení před Policií ČR, že možnost realizace obchodu s vlakem oleje mu nabídl jednatel žalobkyně, byť ten to popřel.
132. Z údajů o přepravách a ze záznamů skladové evidence uvedených na str. 27 zprávy o daňové kontrole pak vyplývá, že společnost Poradenství Klaudy byla do opakujících se transakcí s tímž zbožím (které se uskutečnily mezi 11. 5. 2012 a 14. 6. 2012) dosazena v rámci třetí přepravy tohoto zboží na Slovensko. Je více než pravděpodobné, že formální doplnění řetězce o tento nový článek mělo zastřít, že se jedná již o několikátou přepravu téhož zboží. Z výše uvedeného je přitom zřejmé, že k doplnění tohoto nového článku řetězce došlo

z iniciativy žalobkyně, resp. jejího jednatele. Je přitom neobvyklé, aby obchodník (žalobkyně) doporučil svému odběrateli (Poradenství Klaudy) dalšího odběratele (Walther), s nímž jinak sám obchoduje. Závěr o tom, že sporný obchod pro společnost Poradenství Klaudy zařídila a zorganizovala žalobkyně, je obsažen také ve zprávě o daňové kontrole u společnosti Poradenství Klaudy, přičemž žalovaný uzavřel, že se posledně zmíněná společnost této transakce fakticky neúčastnila a s ohledem na skutkové okolnosti mohla a měla vědět, že se tím zapojí do podvodu na DPH (jak již bylo výše zmíněno rozhodnutí žalovaného ve věci Poradenství Klaudy následně obstálo i v soudním přezkumu).

133. Soud ve shodě s finančními orgány považuje za další okolnost podporující závěr o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného řetězce A skutečnost, že žalobkyně začala obchodovat se společností Pluribus již v listopadu 2011, tedy krátce po jejím vzniku (společnost Pluribus byla zapsána do obchodního rejstříku dne 10. 8. 2011 a registrována k DPH od 10. 11. 2011). Pokud žalobkyně prováděla ověření svých obchodních partnerů v obchodním rejstříku, jak tvrdí, musela si být vědoma, že se jedná o společnost bez obchodní historie a bez zkušeností s obchodováním s řepkovým olejem. Nově zapsaná společnost (případně společnost, která do nedávné doby fakticky nevykazovala obchodní činnost) nemůže svou důvěryhodnost pro obchodní partnery opřít o svou dřívější obchodní činnost. Takové společnosti bývají typicky využívány k účasti v podvodném řetězci. Nezavedená a fakticky nefungující společnost v případě, že neodvede daň, totiž zjednodušeně řečeno nemá co ztratit (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 203/2021-43, bod 43). Po daňovém subjektu lze proto při obchodování s takovými společnostmi požadovat vyšší stupeň obezřetnosti. Data založení společnosti i registrace k DPH lze přitom zjistit z veřejně dostupných zdrojů. Jakkoliv nelze považovat každého nováčka na trhu za automaticky podezřelého, s ohledem na hodnotu zboží (v celkové výši cca 600 mil. Kč) lze oprávněně hodnotit započítání spolupráce žalobkyně se společností Pluribus jako přinejmenším neobezřetné. V kontextu dalších skutkových okolností pak spíše jako účelové a podezřelé.
134. Žalobkyni muselo být také z ucelené číselné řady přijatých faktur zřejmé, že je jediným odběratelem společnosti Pluribus, což rovněž potvrzuje, že kromě spolupráce se žalobkyní neměla společnost Pluribus žádné zkušenosti s obchodováním s řepkovým olejem.
135. Byť žalobkyně zpochybňovala výpověď M. O., která se týkala mimo jiné i navázání obchodní spolupráce se žalobkyní, žalobkyně jinou verzi ohledně navázání kontaktu nevedla. Ve vyjádření ze dne 23. 3. 2016 jednatel žalobkyně uvedl, že kvůli dlouhé časové prodlevě není schopen definovat, jak a kdy byl navázán kontakt. Se žalobkyní nelze souhlasit, že na tom není nic divného, protože to podle ní byl pouze jeden z mnoha obchodních partnerů. Jednatel žalobkyně totiž shodně odpověděl ve vztahu prakticky ke všem společnostem, na které se finanční úřad dotazoval (k 18 obchodním partnerům uvedl, že není schopen sdělit, kdy a jak byl navázán kontakt, a to kromě společnosti Pluribus mimo jiné také ve vztahu ke Z. T., který byl jedním ze žalobkyniných přímých odběratelů v řetězci A, a dále také ke společnostem Avan, JiMa, ColorShock, Hydroenergie, Walther a Bio Oil a k Vladislavu Bockovi, kteří figurují v dalších nyní posuzovaných řetězcích; k dalším několika společnostem pak pouze obecně uvedl, že se jedná o dlouholeté partnery; toto tvrzení se vztahovalo mimo jiné ke společnostem Biocomp a Via-Rek, přičemž Via-Rek byla jedním z žalobkyniných přímých odběratelů v řetězci A). Krom toho v roce 2016, kdy byl jednatel žalobkyně tázán, neuplynula od navázání spolupráce se společností Pluribus (koncem roku 2011) výrazně dlouhá doba, která by odůvodňovala neschopnost sdělit bližší údaje o navázání spolupráce s dodavatelem, s nímž žalobkyně uskutečňovala obchody

v celkové výši cca 600 mil. Kč. S ohledem na shora zmíněnou výpověď M. O. z roku 2016 (kterou soud z výše uvedených důvodů nepovažuje za zpochybněnou), podle níž jednatel žalobkyně byl iniciátorem a organizátorem (či přinejmenším spoluorganizátorem) obchodů v řetězci A, se spíše jeví, že žalobkynin jednatel okolnosti navázání kontaktu účelově zamlčel.

136. V kontextu posuzování žalobkyniny vědomosti o zapojení do podvodného řetězce A nelze dále přehlédnout, že žalobkyně měla se společností Pluribus smluvně podloženo pouze období od navázání spolupráce v listopadu 2011 do června 2012, přestože obchody probíhaly dále až do února 2013 a zahrnovaly zboží značné hodnoty. Finanční orgány rovněž poukázaly na to, že smlouvy nebyly zcela dodrženy, neboť podle čl. VII smluv se prodávající (tedy Pluribus) zavázal předat kupujícímu (žalobkyni) veškeré doklady vztahující se ke zboží. Žalobkyně však finančnímu úřadu předložila pouze dodací listy.
137. Za další nestandardní okolnost, která svědčila pro závěr o vědomosti žalobkyně o podvodném charakteru řetězce, finanční orgány označily tok plateb po 4. 6. 2012. Od tohoto data žalobkyně nehradila faktury na účet společnosti Pluribus, ale na účet následného článku řetězce – společnosti Avan, a to formálně na podkladě oznámení o postoupení pohledávek. Jakkoliv lze s žalobkyní souhlasit, že postoupení pohledávky je v obchodním styku samo o sobě běžné, totéž nelze tvrdit s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti o postoupení pohledávek mezi společnostmi Pluribus (v roli postupitele) a Avan (v roli postupníka). Finanční orgány v této souvislosti poukázaly na to, že je neobvyklé, aby na oznámení o postoupení pohledávky nebylo uvedeno, na jaký účet má žalobkyně pohledávku nově hradit. Také poukázaly na výpověď jednatele společnosti M. O. ze dne 17. 5. 2016, z níž vyplynulo, že vzor smlouvy o postoupení pohledávky mu zaslal jednatel žalobkyně, který následně i smlouvu zkontroloval, a že ke změně platebního toku došlo poté, kdy byl na žádost správce daně zablokován bankovní účet společnosti Pluribus. Krom toho, vynechání společnosti Pluribus z finančního toku potvrzuje výše uvedená zjištění o pouze formálním zapojení společnosti Pluribus a podílu žalobkyně na organizaci podvodného řetězce.
138. Pouze zprostředkovatelskou roli společnosti Pluribus potvrzuje také výpověď L. G., která byla v rámci ústního jednání před Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj zmocněna jednat za tuto společnost a byla rovněž účetní této společnosti. Protokol, který byl z jednání pořízen, je založen v nyní předloženém správním spise. L. G. uvedla, že společnost Pluribus nemá žádné zaměstnance ani skladovací prostory a pouze zprostředkovává nákup a prodej řepkového oleje. Olej objednaný od společnosti Avan (doklad č. 12/2011 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21. 5. 2012, tedy dodávka, která byla součástí kolotočového podvodu popsáného výše v bodu 8) byl společností Avan dodán přímo žalobkyni, která zboží přebrala. Žalobkyně tuto výpověď nezpochybnila ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ani v odvolání a ani nenavrhl, aby byla L. G. opakovaně vyslechnuta. Dalšími výpověďmi L. G., které žalobkyně navrhla k důkazu až v replice, soud důkaz neprováděl, neboť podle obsahu repliky jimi mělo být prokázáno pouze totéž, co vyplývalo již z výpovědi L. G. ze dne 25. 4. 2013 založené ve správním spise, konkrétně, že k osobě J. Š. nemůže nic uvést, že jeho jméno jí nic neříká. Tato skutečnost není sporná; žalovaný netvrdil, že by L. G. znala žalobkynina jednatele. Krom toho skutečnost, že účetní společnosti Pluribus J. Š. neznala, podle soudu nijak nezpochybňuje závěry finančních orgánů, jimž soud výše přisvědčil.

139. Soud neprovedl důkaz ani výpovědi R. A., kterou žalobkyně navrhla až v replice. Tvrzení, že společnost Pluribus měli fakticky řídit bratři A., se totiž objevuje poprvé až v replice, tedy po uplynutí žalobní lhůty podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., v níž je možné uplatňovat nové žalobní body. Navíc z citace části výpovědi, kterou žalobkyně učinila součástí žaloby (viz výše), není zcela zřejmé, k čemu se má vztahovat. R. A. pouze uvedl, že neví proč „tam“ figuruje pan Š. a že vůči němu nic nemá.
140. Nestandardnost daného řetězce pak již jen dokreslují skutečnosti, že společnost Pluribus měla zapsáno sídlo na adrese, kde byly zapsány desítky dalších osob, a neměla webové stránky, na nichž by prezentovala svou činnost a nabízela zboží.
141. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti má soud za to, že vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu na DPH v rámci řetězce A byla dostatečně prokázána, a to bez ohledu na skutečnost, zda či do jaké míry žalobkyně fakticky ovládala společnost Pluribus. Tvrzení žalobkyně, že z vystavení daňových dokladů společnosti Pluribus ve slovenském jazyce nelze vyvozovat žádný negativní závěr, nemůže na výsledném posouzení vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu nic změnit.
142. K otázce dostatečnosti důkazů soud doplňuje, že důkazy o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH mají často povahu nepřímých důkazů, neboť ze samotné povahy daňového podvodu plyne, že jeho účastníci budou zpravidla natolik opatrní, aby své protiprávní jednání nedávali explicitně najevo a zaznamenali pouze informace nezbytné pro fungování řetězců. V této souvislosti lze připomenout také již výše zmíněný rozsudek č. j. 5 Afs 203/2021-43, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„samotným účelem daňového podvodu v obchodním řetězci je vytvořit zdání standardního obchodu a nevědomosti o podvodném jednání u těch společností, které ‚nezmizí ze scény‘ a se správcem daně spolupracují. Je tedy zřejmé, že k zastření pravého účelu obchodů bývá použito postupů, které samy o sobě z běžné obchodní praxe flagrantně nevybočují. Teprve ve svém souhrnu a v kombinaci s ostatními okolnostmi lze daňový podvod a vědomost o něm prokázat“* (bod 42). Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je proto třeba vždy hodnotit v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost.
143. Finanční orgány podle soudu shromáždily právě takový ucelený souhrn vzájemně se doplňujících důkazů, které jsou dostatečným podkladem pro jejich závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu v rámci řetězce A. Požadavek žalobkyně na existenci přímého důkazu o jejím vědomém zapojení do podvodu je proto nedůvodný.
144. Výše uvedený závěr o nezbytnosti hodnocení důkazů v jejich vzájemném souhrnu a kontextu platí také ve vztahu k řetězcům B, C a D, ve vztahu k nimž finanční orgány dovodily, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se obchodováním v těchto řetězcích zapojuje do podvodu na DPH.
145. V žalobních námitkách žalobkyně brojí pouze izolovaně vůči jednotlivým skutečnostem, které žalovaný zahrnul do souboru nepřímých důkazů, na základě nichž dovodil, že žalobkyně mohla a měla o podvodu vědět. Jednotlivé indicie však nelze izolovaně vytrhávat s tím, že samy o sobě nejsou nezákonné.
146. Ve vztahu k řetězci B žalovaný poukázal především na to, že společnost JiMa, která byla uvedena na daňových dokladech, na základě nichž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet,

nebyla uvedena na souvisejících přepravních dokladech (CMR listech, viz šanon č. 19 správního spisu). Z nich bylo naopak patrné, že se jedná o zboží dodávané z jiného členského státu, a byl zde uveden rovněž tuzemský příjemce (společnosti Best Steel, Tizona nebo Sata), s nimiž žalobkyně neměla uzavřenou žádnou smlouvu. Na základě těchto skutečností bylo podle žalovaného zřejmé, že se jedná o prodej zboží v řetězci společností, který začínal v jiném členském státě a byl odlišný od skutečného pohybu zboží. Takový typ řetězce byl podle žalovaného rizikový. Dále žalovaný z informací na CMR listech dovodil, že žalobkyně tímto způsobem získala informace o subdodavatelích. Se žalovaným lze souhlasit, že předání takové informace odběrateli není standardní, neboť dodavatelé ve snaze, aby nebyli vyšachováni z dodávek, budou informace o svých dodavatelích spíše tajit.

147. Za těchto okolností pak lze žalovanému přisvědčit, že žalobkyně si měla dodavatele JiMa prověřit v obchodním rejstříku včetně Sbírký listin, z níž by ještě před započítáním obchodů mohla zjistit, že podle údajů za rok 2010 byla aktiva a pasiva této společnosti pouze v minimální výši, tržby za prodej zboží společnost vykazovala ve výši 0 Kč a výsledek jejího hospodaření před zdaněním byl v záporné výši. Tyto informace o nedobré ekonomické zdraví obchodního partnera měly žalobkyni upozornit na jeho možnou problematičnost. Pokud žalobkyně své obchodní partnery prověřovala v obchodním rejstříku, jak tvrdí, a přesto za popsanych okolností od společnosti JiMa přijala dodávky v celkové výši cca 130 mil. Kč, jeví se takové jednání přinejmenším jako neopatrné. V kontextu všech okolností posuzované věci pak spíše jako podezřelé. Pokud totiž daňový subjekt nedbá na to, zda obchoduje se solventním obchodním partnerem, nasvědčuje to závěru, že jeho motivace pro uzavření obchodu mohla být jiná než ekonomická ve standardním slova smyslu.
148. V této souvislosti je pak přílehlavý rovněž poukaz žalovaného na skutečnost, že žalobkyně se podle svého tvrzení pohybuje na trhu s řepkovým olejem dlouhá léta a vlastní jeden z největších skladů. Není tedy v daném oboru nováčkem a měla by si být vědoma rizik. Rovněž skutečnost, že se žalobkyně v jiném řetězci vědomě a aktivně do podvodu na DPH zapojila (což žalovaný dostatečně prokázal), svědčí v její neprospěch, neboť si obecné možnosti zapojení do podvodu na DPH musela být vědoma, a proto měla dbát na to, aby se v konkrétních případech do takového podvodu nezapojila.
149. Výše uvedené skutečnosti pak již jen podpůrně dokreslují indicie spočívající ve virtuálním sídle (na téže adrese bylo evidováno dalších 1700 osob), absenci webových stránek či bydliště jednatele a společníka společnosti JiMa na ohlašovně. Byť samy o sobě nejsou tyto skutečnosti nezákonné, jsou typické pro společnosti zapojené do podvodných řetězců, a proto ve spojení s dalšími výše zmíněnými okolnostmi je lze považovat za další dílčí indicie podporující závěr, že žalobkyně mohla a měla vědět o zapojení do podvodu na DPH v rámci řetězce B. Tyto skutečnosti bylo přitom možné bez větších obtíží zjistit z veřejně dostupných zdrojů na internetu.
150. Ve vztahu k řetězci C žalovaný shledal nestandardní okolnosti obchodování se společnostmi ColorShock a Biocomp. Společnost ColorShock byla žalobkyniným dodavatelem v období únor až srpen 2012, zároveň v tomto období byla společnost Biocomp odběratelem zboží, které žalobkyně nakoupila od společnosti ColorShock. Následně v období srpen až září 2012 se stala žalobkyniným dodavatelem společnost Biocomp, přičemž společnost ColorShock se stala dodavatelem společnosti Biocomp.
151. Ve vztahu ke společnosti ColorShock žalovaný poukázal na nedostatečné podklady obchodů (žalobkyně předložila pouze faktury a dodací listy) a za nestandardní považoval úhrady

na maďarský účet společnosti ColorShock. Jakkoliv lze se žalobkyní souhlasit, že s ohledem na zásadu volného pohybu zboží, služeb a kapitálu není platba na účet zřízený v jiném členském státě bez dalšího podezřelá, žalovaný v této souvislosti správně poukázal na to, že společnost ColorShock neměla žádnou zřejmou personální, obchodní či ekonomickou vazbu na Maďarsko. Navíc společnost ColorShock byla zapsána do obchodního rejstříku pouhé tři a půl měsíce před započítáním spolupráce se žalobkyní. Jednalo se tedy o společnost, která nemůže svou důvěryhodnost pro obchodní partnery opřít o svou dřívější obchodní činnost. Takové společnosti bývají typicky využívány k účasti v podvodném řetězci (srov. výše bod 133), přesto od ní žalobkyně přijala dodávky ve výši cca 21 mil. Kč.

152. Na obdobné skutečnosti žalovaný poukázal také v případě obchodů se společností Biocomp. Žalobkyně k nim rovněž předložila pouze faktury a dodací listy a pouze k jednomu zdaňovacímu období kupní smlouvu. K předcházejícímu zdaňovacímu období (srpen 2012) kupní smlouvu nepředložila, přestože jí měla společnost Biocomp dodat zboží v hodnotě 5,8 mil. Kč. S ohledem na finanční rozsah dodávek nelze žalobkyni přisvědčit, že absence písemných smluv je běžná. Naopak absence písemných smluv při obchodech v řádech milionů Kč s na trhu nezavedenými nebo v daném tržním segmentu dosud neobchodujícími společnostmi je typickou indicií daňových podvodů. Také změnu ve vlastnické struktuře těsně před započítáním spolupráce se žalobkyní (ke konci roku 2011) lze považovat za dílčí podpůrnou indicii, která měla vést žalobkyni k větší obezřetnosti. Za nepřiléhavý nelze s ohledem na skutkové okolnosti považovat ani odkaz žalovaného na zveřejnění účetních závěrek pouze do roku 2009. Přestože nezveřejňování účetních závěrek je poměrně běžné, žalovaný tuto skutečnost spojil s argumentem, že v důsledku tohoto nedostatku žalobkyně neměla informace o ekonomické situaci dané společnosti, a přesto s ní uzavřela obchody v řádech milionů Kč. Jak již soud výše uvedl, pokud daňový subjekt nedbá na to, zda obchoduje se solventním obchodním partnerem, nasvědčuje to závěru, že jeho motivace pro uzavření obchodu mohla být jiná než ekonomická ve standardním slova smyslu.
153. V případě obchodů s oběma zmíněnými společnostmi žalovaný poukázal také na to, že žalobkyně uplatňovala pouze minimální ziskovou přírážku. I tato skutečnost tak může nasvědčovat tomu, že cíle transakce mohou být jiné než tvorba ekonomického zisku v běžném slova smyslu. Žalobkyně k tomu v žalobě uvedla pouze obecně, že se mělo jednat o důsledek dřívější velké konkurence v odvětví. Toto tvrzení však nijak nedoložila.
154. S ohledem na výše uvedené lze také v tomto případě považovat virtuální sídla společností ColorShock a Biocomp za podpůrné argumenty pro závěr, že žalobkyně mohla a měla o zapojení do daňového podvodu vědět. Obdobně je tomu v případě webových stránek společnosti ColorShock, které odkazovaly na výtvarné studio, a webových stránek společnosti Biocomp, jejichž klíčová sekce byla „ve výstavbě“, a stránky tedy neplnily svou funkci – nabízení produktů.
155. Obdobně jako v případě řetězce B lze také v případě řetězce C poukázat na zkušenost žalobkyně na trhu s řepkovým olejem a skutečnost, že se v jiném řetězci vědomě a aktivně do podvodu na DPH zapojila, a proto si obecné možnosti zapojení do podvodu na DPH musela být vědoma. Měla proto dbát na to, aby se v konkrétních případech do takového podvodu nezapojila.
156. K řetězci C soud závěrem doplňuje, že rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2016, č. j. 3 Af 1/2015-57, který žalobkyně připojila k replice, na výše uvedených závěrech nic nemění. Tento rozsudek se týkal zajišťovacích příkazů, jimiž bylo společnosti Biocomp

uloženo zajistit úhradu dosud nestanovené daně. Podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu se však podstatně liší od podmínek pro stanovení daně, ze zrušení rozhodnutí žalovaného vztahujícího se k zajišťovacím příkazům proto nelze činit žádné závěry pro nyní posuzovanou věc.

157. Ve vztahu k řetězci D, v němž byla žalobkyniným dodavatelem společnost Hydroenergie, žalovaný poukázal na výpověď jednatele této společnosti, podle které navštívil J. Š. (jednatele žalobkyně) s tím, že má zájem o obchod s olejem, ale nemá v této oblasti žádné zkušenosti, ale že hledá obchodní příležitost v době krize ve stavebnictví. Žalobkyně toto tvrzení v žalobě nijak nezpochybnila a ve správním řízení jednatele žalobkyně nebyl schopen (či spíše nebyl ochoten, srov. výše bod 135) sdělit, kdy a jak s dodavatelem Hydroenergie navázal kontakt. Za této situace žalovaný mohl vycházet z nezpochybněné výpovědi jednatele společnosti Hydroenergie a dovodit z ní, že žalobkyně věděla, že společnost Hydroenergie nemá s obchodováním s řepkovým olejem žádné zkušenosti. Tento závěr žalovaný podpořil také poukazem na společnost Hydroenergie deklarovaný hlavní předmět činnosti, jímž byla stavební činnost, a na obsah jejích webových stránkách, z nichž vyplývalo, že kromě stavební činnosti nabízela také prodej plastových oken, garážových vrat a vjezdových bran. O prodeji řepkového oleje tam nebyla žádná zmínka. Soud souhlasí se žalovaným, že za daných okolností bylo od žalobkyně přinejmenším neopatrné, že se společností Hydroenergie začala obchodovat ve značných objemech (dodávky za kontrolované období byly ve výši cca 14 mil. Kč).
158. V této souvislosti lze rovněž dokázat na daňové řízení se společností Hydroenergie týkající se mimo jiné dodávek řepkového oleje od žalobkyně v průběhu roku 2013. Rozhodnutím ze dne 3. 2. 2015, č. j. 2936/15/5200-20443-711514, žalovaný potvrdil odepření nároku společnosti Hydroenergie na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Toto rozhodnutí bylo následně potvrzeno správními soudy. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, ke spolupráci společnosti Hydroenergie s nynější žalobkyní konstatoval: „S krajským soudem lze rovněž souhlasit v tom, že podnikatelsky je velice nestandardní, aby na trh nově vstupující podnikatelský subjekt [tzn. společnost Hydroenergie] žádal o informace a rady svou odběratelku společnost STARBRIGHT s.r.o., která stěžovatelce dokonce pronajme nádrž na skladování a svými zaměstnanci zajistí i přebrání zboží. Stěžovatelka [tzn. společnost Hydroenergie] se již v tuto chvíli vědomě postavila do pozice nepotřebného článku řetězce, což jí muselo být zřejmé, jelikož pro společnost STARBRIGHT s.r.o. by bylo výhodnější nakoupit zboží bez tohoto mezičlánku. Již v tuto chvíli měla stěžovatelka pojmout podezření o možném podvodu na DPH. Obraz obchodování stěžovatelky vykresluje i skutečnost, že pro ni byl řepkový olej dovážen do skladovacích prostor v Čáslavi, které patřily STARBRIGHT s.r.o., tato společnost řepkový olej od přepravce převzala, potvrdila přepravní list a olej již jako svůj stácela do nádrží“ (bod 43 citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud dodal, že zapojení společnosti Hydroenergie do daného řetězce nemělo žádné zřejmé ekonomické opodstatnění.
159. Také v nyní napadeném rozhodnutí v souvislosti s dodávkami od společnosti Hydroenergie poukazuje žalovaný na to, že z předložených dokladů vyplynulo, že společnost Hydroenergie vystavovala doklady pro žalobkyni až po stočení zboží z cisterny do tanku, tzn. až když byla zjištěna jeho skutečná hmotnost při přejímce žalobkyní. Žalobkyně tedy přijímala na sklad zboží ještě dříve, než její dodavatel (společnost Hydroenergie) mohl vůbec vědět, jaké zboží dodává, v jaké kvalitě a hmotnosti. Žalobkyni proto mělo být (v kontextu ostatních skutkových okolností) zřejmé, že její dodavatel jedná nestandardně. Dále poukázal

na to, že v rámci daňového řízení u této společnosti byli vyslechnuti skladníci žalobkyně, kteří vypověděli, že kontrola oleje se prováděla pouze vizuálně a čichem (k tvrzení žalobkyně o laboratorních zkouškách viz dále body 170 a 171). Žalobkyně rovněž nedoložila, že by bylo zboží pojištěno, přestože se jednalo o zboží v hodnotě milionů Kč a dodavatelem byla společnost bez jakýchkoliv zkušeností v dané oblasti.

160. Nestandardní okolnosti navázání spolupráce se společností, která neměla v daném oboru žádné zkušenosti, pak podtrhuje také uzavření rámcové smlouvy až po uskutečnění první (smluvně nekryté) dodávky a obsah mezinárodních nákladních listů. Společnost Hydroenergie na nich nebyla uvedena, naopak na nich byly informace o subdodavatelích a bylo z nich zřejmé, že zboží bylo přepravováno ve většině případů z jiného členského státu a v některých případech pak z tuzemska přímou cestou, bez jakékoliv manipulace. V kombinaci s výše uvedenými okolnostmi o navázání spolupráce, muselo být žalobkyni zřejmé, že role společnosti Hydroenergie je v řetězci pouze formální. Byť po daňovém subjektu nelze obecně vyžadovat, aby před uskutečněním obchodu prověřoval věrohodnost nekonečně dlouhého řetězce podnikatelů, za popsané situace nebyl přemrštěný požadavek žalovaného, podle něhož si měla žalobkyně prověřit subdodavatele, jejichž totožnost znala z mezinárodních přepravních listů. Lustrací veřejně dostupných zdrojů by zjistila, že sídlí na virtuálních sídlech, nemají zveřejněné účetní závěrky (a tedy nelze získat informace o jejich „ekonomickém zdraví“), jednalo se o společnosti bez obchodní historie nebo s nově zapsaným jednatelem a neměly ani webové stránky, na nichž by nabízely řepkový olej. Přestože některé z těchto skutečností jsou samy o sobě slabými indiciemi a samy o sobě by neobstály (např. nezveřejňování účetních závěrek není neobvyklé, také virtuální sídla společností nejsou výjimečná), jejich kombinace, navíc zasazená do kontextu okolností popsaných v předchozích odstavcích, mohla a měla vzbudit podezření, které mělo vést žalobkyni k větší opatrnosti.
161. Výše popsané okolnosti týkající se společnosti Hydroenergie, z nichž žalovaný dovodil, že žalobkyně mohla a měla vědět o zapojení do podvodu na DPH, žalobkyně v žalobě účinně nezpochybnila. Stejně jako v případě ostatních řetězců pouze izolovaně vytrhala z kontextu některé dílčí indicie s tím, že z nich nevyplývá nezákonnost. Jak již soud výše vysvětlil, takto k posouzení zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH přistupovat nelze. Síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti. Ačkoli jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti nemusí být samy o sobě protiprávní či svědčit o vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH, významné mohou být až v souhrnu s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi, vypovídajícími o nestandardním přístupu daňového subjektu.
162. Lze shrnout, že finanční orgány shromáždily takový soubor důkazů, který dostatečně a spolehlivě prokazuje, že se žalobkyně vědomě podílela na podvodu na DPH v rámci řetězce A a že mohla a měla vědět, že se zapojením do řetězců B, C a D zapojí také do podvodu, který byl v těchto řetězcích spáchán. Jednalo se o provázaný komplex dílčích, ale ve svém souhrnu silných a bezrozporných nepřímých důkazů. Skutečnosti, z nichž finanční orgány své závěry dovodily, žalobkyně účinně nezpochybnila. Mozaiku příběhu poskládanou finančními orgány netvoří „*neprokázané domněnky, fabulace a nepodložené teorie*“, jak tvrdí žalobkyně, ale přesvědčivá a důkladně podložená zjištění opírající se o důkazy založené v daňovém spisu.
163. Za této situace mohla žalobkyně odepření nároku na odpočet zvrátit pouze tím, že by tvrdila a doložila, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných

obchodních operací, které byly stíženy podvodem. Jak již soud výše uvedl, tvrzení o přijetí dostatečných opatření není povinností daňového subjektu, ale jedná se o možnost „vyvinění“ (viz výše body 114 a 115). Je proto na něm, aby tvrdil, jaká opatření činil. Nelze proto přisvědčit námitce, v níž žalobkyně tvrdí, že její vnitřní kontrolní opatření byla objektivně fungující, zcela přiměřená a obvyklá a že pokud finanční orgány tvrdí opak, je na nich, aby jej prokázaly. Povinností finančních orgánů není ani identifikovat či vymežit opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66). Jejich povinností je prokázat, že daňový subjekt mohl a měl vědět o zapojení do daňového podvodu. Pokud se jim to podaří, je pak již na daňovém subjektu, aby tvrdil a doložil, že učinil dostatečná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyvaroval. Tvrzení o přijetí dostatečných opatření se bude v praxi často prolínat s opačnou argumentací finančních orgánů o tom, že daňový subjekt mohl a měl o daňovém podvodu vědět. Argumentace daňového subjektu však musí být konkrétní, nestačí jen paušální a nijak nerozvedené odmítnutí závěrů finančních orgánů (viz výše zmíněný rozsudek NSS č. j. 10 Afs 169/2021-35, bod 16).

164. Výše popsané podezřelé okolnosti měly žalobkyni varovat, aby přijala vhodná opatření nad rámec těch, jež lze po daňových subjektech požadovat za standardních okolností. V rozsudku *Mahagében a Dávid* Soudní dvůr upozornil, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (odst. 60).
165. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, odst. 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.
166. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.
167. Určení opatření, jež lze v konkrétním případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, závisí především na okolnostech daného případu (rozsudek Soudního dvora *Mahagében a Dávid*, bod 59). Čím výraznější náznaky nestandardních skutečností existují, tím více vzniká podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, a o to vyšší míru obezřetnosti lze po plátcích při vstupu do obchodního vztahu vyžadovat (viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2020, č. j. 7 Afs 132/2019-38, bod 21).

168. Žalobkyně ponechala tvrzení o přijetí „objektivně fungujících, zcela přiměřených a obvyklých opatření“ pouze v obecné rovině. V žalobě nijak neupřesnila, jaká konkrétní opatření měla na mysli. V odvolání pak pouze uvedla, že kontrolní mechanismy a způsoby testování kvality olejů byly popsány v jejím vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a ve výpovědích J. Š. staršího a P. M.
169. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně ovšem pouze obecně vyjádřila přesvědčení, že kontrolní mechanismy byly „více než standardní“. Za účelem jejich objasnění pak navrhla výslech J. Š. staršího a P. M., kteří měli prokázat ověřování nového obchodního partnera v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a databázi nespolehlivých plátců a dále měli objasnit způsoby a podmínky odebrání kontrolních vzorků oleje, provádění kontrolních rozborů, způsoby vyřizování reklamací, vnitřních postupů v případě nových a opakovaných, resp. rámcových zakázek, způsoby stanovení ceny atd. Návrhu na výslech svědků finanční úřad vyhověl.
170. Svědek Š. starší vypověděl, že se kladl důraz na kvalitu oleje. Pan M. podle něj odvážel olej do Kolína do laboratoře k testování, pokud se mu olej nezdál. Kontrolovala se podle něj také čistota cisteren. Svědek P. M., který byl skladníkem žalobkyně, uvedl, že olej kontroloval vizuálně a čichem a pokud se mu něco nezdálo, odvezl vzorek do laboratoře v Kolíně. Výpovědi obou svědků se tak do jisté míry shodovaly, finanční úřad však poukázal ve zprávě o daňové kontrole na to, že tvrzení o provádění testů v Kolíně nebylo nijak doloženo. Oba svědci pouze uvedli, že se jednalo o laboratoř v Kolíně, ani jeden z nich však nevěděl název či adresu laboratoře. Žalobkyně nepředložila ani žádné rozborové vzorky. Předložila pouze dvě odborná vyjádření týkající se posouzení, zda se jednalo o olej pro potravinářské účely.
171. Provádění kontroly řepkového oleje by sice mohlo svědčit o tom, že žalobkyni nebylo lhostejné, jaké zboží nakupovala, nicméně podstata podvodů v řetězcích A až D nespočívala v tom, že by bylo prodáváno nekvalitní či jiné než deklarované zboží. Proto ani v případě, že by se kontroly uskutečňovaly tak, jak je popsali svědci, nemohla by tato skutečnost vyvážit rizika, která plynula z výše zmíněných objektivních okolností, a nebyl by tím nijak zpochybněn soubor důkazů o tom, že žalobkyně mohla a měla o své účasti na daňovém podvodu vědět.
172. K dotazu na kontrolní mechanismy Š. starší dále uvedl, že byl pořizován výpis z obchodního rejstříku a registrace k DPH. Mělo též docházet k osobnímu jednání, přičemž obchodní partner měl rozumět oleji a mít účetní firmu. V této souvislosti finanční úřad poukázal na to, že J. Š. starší ve své výpovědi nezmínil, že by mezi kontrolní mechanismy patřilo ověřování obchodního partnera v insolvenčním rejstříku a databázi nespolehlivých plátců, jak žalobkyně avizovala při návržení výslechu tohoto svědka.
173. Pokud však žalobkyně ověřovala údaje o svých obchodních partnerech ve veřejných rejstřících, jak tvrdí, mohla a měla z nich zjistit řadu okolností, které ji měly vést k větší obezřetnosti (např. že někteří z dodavatelů byli nově zapsanými společnostmi bez zkušeností, měli předmět činnosti zcela odlišný od obchodu s řepkovým olejem, z účetní závěrky vyplývalo nedobré ekonomické zdraví, nebo naopak pro její absenci nebylo možné údaje o ekonomickém zdraví zjistit, měli sídla na virtuálních adresách atd., v podrobnostech viz výše). Ani pokud by tedy bylo tvrzení žalobkyně o prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících pravdivé, nemohlo by s ohledem na souhrn všech skutkových okolností žalobkyni „vyvinut“ z toho, že se zapojila do obchodních řetězců zasažených podvodem.

174. Ke svědecké výpovědi Š. staršího finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že její věrohodnost snižují jeho vyjádření k obchodní spolupráci se společností Pluribus. Svědek totiž například uvedl, že s touto společností žalobkyně čtyři měsíce neobchodovala, protože se neshodli na ceně. Z předložených dokladů však vyplývalo, že žalobkyně obchodovala se společností Pluribus nepřetržitě od listopadu 2011 do února 2013. Další nesrovnalost finanční úřad spatřoval v tvrzení Š. staršího, že zboží od společnosti Pluribus bylo dodáváno pouze po železnici, z předložených dokladů a skladové evidence však vyplynulo, že zboží od této společnosti bylo dodáváno i automobilovými cisternami. Žalobkyni tak nelze přisvědčit, že by finanční orgány zpochybnilo jeho výpověď z důvodu příbuzenského vztahu k jednateli žalobkyně. Důvodem pro pochybnosti o věrohodnosti byly konkrétní nesrovnalosti mezi obsahem jeho tvrzení a dalšími shromážděnými důkazy. Lze doplnit, že rovněž tvrzení Š. staršího o tom, že žalobkyně vyžadovala od svých obchodních partnerů, aby „rozuměli oleji“, nekoresponduje s dalšími zjištěnými skutečnostmi, neboť někteří z přímých obchodních partnerů žalobkyně neměli před započítím vzájemné spolupráce žádnou zkušenost s obchodováním s řepkovým olejem (viz zejm. společnosti Hydroenergie, ColorShock, Pluribus či Poradenství Klaudy).
175. S ohledem na vše výše uvedené soud souhlasí s finančními orgány, že tvrzení žalobkyně nesvědčí o tom, že by přijala opatření adekvátní rizikům, která vyplývala z okolností obchodování v posuzovaných řetězcích. Zejména s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně je osobou zkušenou a znalou předmětného oboru, se jí měly výše popsané skutečnosti jevit jako značně nestandardní a měly ji vést k bližšímu prověření obchodních partnerů a učinění opatření za účelem vyloučení její účasti na podvodu na DPH. Zároveň nelze přehlédnout, že v jednom z řetězců se žalobkyně zapojila do podvodu aktivně, ve zbylých třech pak přinejmenším tím, že ignorovala podezřelé okolnosti, a umožnila tak jejich fungování. Chování žalobkyně v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodily finanční orgány, nebylo možno dospět k závěru, že by žalobkyně jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která po ní bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat.
176. Ačkoliv není na finančních orgánech ani na soudu, aby definovaly opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz již zmíněný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66), lze souhlasit se žalovaným, že za popsané situace mohlo být přiměřeným opatřením např. ujednání o tom, že DPH odvede státu sama žalobkyně postupem podle § 109a zákona o DPH.
177. K argumentu žalobkyně rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 113/2017-44 soud doplňuje, že z něj nevyplývá závěr, že by byl správce daně povinen prokazovat standard v oboru a u subjektu samého, jak žalobkyně tvrdí. Citovaný rozsudek se týká zcela odlišných skutečností – prokázání dodání zboží do jiného členského státu, přičemž rozhodný závěr Nejvyššího správního soudu spočíval v tom, že správce daně pochybil, pokud bez bližšího ozřejmění skutečného stavu registrace pořizovatele k DPH v rozhodné době konstatoval, že stěžovatelka nejednala dostatečně obezřetně. Z tohoto rozsudku neplynou žádné závěry, které by byly příléhavé pro nyní posuzovanou věc. V souvislosti se zmíněnou žalobkyninou námitkou lze naopak odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 459/2019-68, podle kterého „[n]ámitka stěžovatele, že žalovaný nedostal své povinnosti prokázat běžný standard obchodních vztahů [...], rovněž není důvodná, neboť žalovaný u každé

objektivní okolnosti, u které dospěl k závěru, že je nestandardní, uvedl důvody, pro které ji shledal nestandardní.“ (bod 60). Shodně tomu bylo i v nyní posuzované věci.

178. K většině navržených důkazů se soud vyjádřil již výše v odůvodnění. Krom již zmíněných návrhů žalobkyně navrhla v replice také důkaz výpisy z obchodního rejstříku ke společnostem JiMa, Biocomp, ColorShock, Hydroenergie, Avan a Rada-SK, neupřesnila však, co by jimi nad rámec skutečností plynoucích již ze správního spisu mělo být prokazováno. Soud považuje skutkový stav za dostatečně prokázaný, a proto dokazování výpisy z obchodního rejstříku považuje za nadbytečné.
179. Závěrem soud připomíná, že správní soudnictví je založeno na zásadě dispoziční. Je to proto žalobce, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce a vyhledávat za něj možné vady napadeného správního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. Míra přesnosti žalobních bodů pak do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

180. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
181. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 18. května 2023

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu