



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně
Mgr. Věry Jachurové a soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobce: **BIOCOMP s.r.o.**, IČO 27405931
se sídlem Zdibská 229/2, Praha 8
zastoupeného společností Rambousek a partner a.s., IČO 64829391
se sídlem Křišťanova 1544/4, Praha 3

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2021 č. j. 16811/21/5300-22441-712084

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný v odvolacím řízení změnil tato rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530344/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530392/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530500/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530614/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530741/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 530831/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 531118/17/2008-52523-108779 ze dne 2. 2. 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1612950/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1614629/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1614912/16/2008-52523-108779 ze dne 21. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1615119/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1615333/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1615549/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1615647/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1616024/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1616148/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- dodatečný platební výměr na DPH č. j. 1616583/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1616838/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1619659/16/2008-52523-108779 ze dne 17. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1620023/16/2008-52523-108779 ze dne 19. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1620212/16/2008-52523-108779 ze dne 18. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1620372/16/2008-52523-108779 ze dne 18. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1620458/16/2008-52523-108779 ze dne 18. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1620582/16/2008-52523-108779 ze dne 18. 3. 2016
- platební výměr na DPH č. j. 1647109/16/2008-52523-108779 ze dne 21. 3. 2016.

Výše uvedenými rozhodnutími správce daně byla žalobci za zdaňovací období měsíců červen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden a únor 2013 a duben až červenec 2013 (dále jen „rozhodná zdaňovací období“) doměřena daň a současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále (dodatečné platební výměry), popř. vyměřena vlastní daňová povinnost (platební výměry).

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně provedl u žalobce daňové kontroly s cílem prověřit, zda žalobci za rozhodná zdaňovací období vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup řepkového oleje od následujících dodavatelů:
 - a) ColorShock s.r.o., se sídlem Opletalova 1525/39, Praha 1 (dále jen „ColorShock“)
 - b) Top Triumph s.r.o., se sídlem Chudenická 1059/30, Praha 10 (dále jen „Top Triumph“)
 - c) HOLTREN TRADE s.r.o., se sídlem Hybernská 1009/24, Praha 1, (dále jen „Holtren“)
 - d) BDB Trading s.r.o., se sídlem Sokolská 1605/66, Praha 2 (dále jen „BDB“)
 - e) JiMaTrade s.r.o., se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1 (dále jen „Jima“).
3. Žalobce dodával nakoupený řepkový olej většinou do jiných členských států (dále také „JČS“) – na Slovensko a do Rakouska, přičemž z těchto dodávek uplatňoval osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Řepkový olej byl dodáván společností:
 - a) DOP-EL s.r.o., SK202311696 (dále jen „DOP-EL“)
 - b) BYTOS Trnava s.r.o., SK2023334379 (dále jen „BYTOS“)
 - c) J&T GmbH, ATU66823823 (dále jen „J&T“).
4. Na základě provedených daňových kontrol dospěl správce daně ke zjištěním shrnutým ve zprávách o daňové kontrole č. j. 306046/16/4200-12776-202745 (dále jen „Zpráva č. 1“), č. j. 230894/15/ 4200-12776-202745 (dále jen „Zpráva č. 2“) a č. j. 24379/16/4200-12776-202745 (dále jen „Zpráva č. 3“). Podle těchto zjištění žalobce použil u surového řepkového oleje nesprávnou sazbu DPH (základní namísto snížené), neprokázal nárok na odpočet daně z nákupu řepkového oleje od výše uvedených dodavatelů, neboť věděl nebo mohl vědět o tom,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

že se zúčastnil plnění zasaženého podvodem, a neprokázal přijetí opatření potřebných k zabránění daňovým podvodům, jež po něm bylo možné vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat. Správce daně nepřiznal žalobci ani osvobození od DPH v souvislosti s prodejem zboží do JČS výše uvedeným odběratelům, neboť žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu. Na základě výsledků daňových kontrol byly správcem daně vydány platební a dodatečné platební výměry na DPH za rozhodná zdaňovací období.

5. Odvolání, která proti platebním/dodatečným platebním výměrům na DPH žalobce podal, žalovaný nejprve zamítl, a to rozhodnutím č. j. 8773/17/5300-22441-711309 ze dne 28. 3. 2017 a rozhodnutím č. j. 32586/17/5300-22441-711309 ze dne 22. 8. 2017. Obě tato odvolací rozhodnutí žalovaného byla nicméně Městským soudem v Praze zrušena. V rozsudcích ze dne 16. 7. 2020, č. j. 10 Af 23/2017 – 66 a ze dne 14. 1. 2021, č. j. 6 Af 52/2017 – 60 Městský soud v Praze dospěl k závěru, že *„(ž)alovaný se v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval tím, zda konkrétní surový řepkový olej, jenž byl předmětem žalobkyniných obchodů, byl obvykle určen k přípravě potravin, a případně konkrétním použitím, pro něž byl olej určen svým kupujícím. Žalovaný se spokojil tím, že surový řepkový olej je k potravinářskému využití způsobilý a možnost takového využití není zcela vyloučena. Taková zjištění ovšem ve světle citovaného rozsudku NSS pro zařazení předmětného oleje pod skupinu zboží se sníženou sazbou nepostačují, a skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá ve spisu oporu a vyžaduje zásadní doplnění.“* V případě dodávek odběrateli DOP-EL soud dospěl k závěru, že závěr žalovaného nebyl dostatečně odůvodněn a bude jej třeba doplnit. Soud konkrétně uvedl, že *„(v)e vztahu k dodávkám společnosti DOP-EL s.r.o. je mezi účastníky řízení nesporné, že žalobkyně předložila výkazy železničních vozů. Pro posouzení relevance těchto důkazních prostředků je rozhodující, zda obsahují shodné náležitosti jako mezinárodní nákladní listy: pokud by tomu tak bylo, není vyloučeno, aby měl takový důkaz stejnou váhu jako samotný nákladní list. Žalovaný sice konstatoval, že výkazy železničních vozů tyto náležitosti neměly, avšak neupřesnil, které konkrétní náležitosti scházely a jakým způsobem se jejich nepřítomnost promítla do úvah žalovaného. Potřebné vysvětlení není obsaženo ani ve zprávě o daňové kontrole, což žalobkyně uplatnila jako odvolací námitku. Závěr žalovaného o nedostatečnosti výkazů železničních vozů je tudíž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.“* V otázce neprokázaného nároku na odpočet daně z nákupu surového řepkového oleje však soud konstatoval, že byl zjištěn ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl.
6. V návaznosti na zrušovací rozsudky Městského soudu v Praze bylo odvolací řízení žalovaným doplněno o zjištění významná pro posouzení toho, jaká sazba DPH měla být při obchodech se surovým řepkovým olejem uplatněna, a dále pro posouzení obsahu a údajů uvedených v předložených výkazech železničních vozů ve vztahu k prokázání osvobození od daně dle § 64 ZDPH při dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL. Se zjištěnými skutečnostmi byl žalobce seznámen a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit.
7. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí shrnul žalobcem uplatněné odvolací důvody a právní základ věci včetně relevantní judikatury. Poté uvedl, že na základě doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že surový řepkový olej obchodovaný žalobcem měl být podroben základní sazbě DPH. V této souvislosti poznamenal, že správce daně neuznal žalobci v případě nezpochybněných přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně uplatněný na ř. 40 a uznal mu jej na ř. 41, neboť surový řepkový olej měl být dle jeho názoru podroben snížené sazbě DPH. Vzhledem k tomu, že se tento závěr ukázal jako nesprávný,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalovaný uznal žalobci v případě těchto nezpochybněných přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně na ř. 40.

8. Co se týče žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně, žalovaný přisvědčil závěru správce daně, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z nákupu řepkového oleje od výše uvedených dodavatelů, neboť věděl nebo mohl vědět o tom, že se zúčastnil plnění zasaženého podvodem, a současně neprokázal přijetí opatření potřebných k zabránění daňovým podvodům, jež po něm bylo možné vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat. V napadeném rozhodnutí žalovaný vylíčil okolnosti, z nichž dovozuje existenci daňového podvodu. Podrobně popsal fungování pěti účelově vytvořených podvodných řetězců, jež sloužily k přepravování surového řepkového oleje za nestandardních okolností a v nichž žalobce zpravidla tvořil poslední tuzemský článek. Poukázal na to, že žalobcovi dodavatelé i dřívější články řetězců byly zpravidla společnosti bez historie, bez zkušeností s obchody s danou komoditou a bez majetku, které byly částečně personálně propojené a zapsané do obchodního rejstříku několik měsíců před započítáním obchodování se zbožím v hodnotě několika milionů, resp. stamilionů Kč. Tyto společnosti sídlily na hromadných nebo virtuálních adresách a některé ani neměly žádné zaměstnance. Za některé společnosti jednaly osoby s falešnou identitou, případně osoby neztotožnitelné. V případě několika řetězců bylo zjištěno, že tuzemské společnosti, u kterých byla identifikována chybějící daň, pořizovaly surový řepkový olej z JČS za cenu bez DPH větší, než za kterou ji následně prodávaly. V případě dvou řetězců docházelo k úhradám na maďarské bankovní účty, přestože se jednalo o úhrady tuzemských zdanitelných plnění a dodavatelé surového řepkového oleje neměly být společnosti z Maďarska. Společné pro jednotlivé společnosti zapojené do předmětných obchodních řetězců byla skutečnost, že tyto společnosti přestaly plnit řádně své daňové povinnosti a staly se nekontaktními. Posuzované obchodní transakce tedy neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak společnosti figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Tyto skutečnosti ve svém celku svědčí dle žalovaného o tom, že předmětné obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH.
9. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí popsal okolnosti, jež samy o sobě nemusejí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu podle jeho názoru prokazují, že žalobce musel vědět o svém zapojení do podvodů na DPH. Mj. konstatoval, že žalobce navázal obchodní spolupráci v hodnotě několika milionů Kč, resp. desítek a stovek milionů Kč se společnostmi Top Triumph, ColorShock, Jima, Holtren a BDB, které nebyly zavedeny na trhu s řepkovým olejem, sídlily na hromadných adresách a nezveřejňovaly své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Při uzavírání smluv s těmito problematickými dodavateli žalobce nepožadoval jakékoli sankce za zpoždění či nedodržení dodávky či odběru, obchodní záruky či zajištění postupu při reklamaci zboží. V uzavřených rámových smlouvách s jednotlivými dodavateli byly zjištěny nelogičnosti spočívající např. v tom, že bylo uzavřeno vícero smluv se shodným číselným označením, ve stanovení ceny v prosinci 2011 na základě ceny z dubna 2011 či v rozporech objednávek se smlouvou. V jedné z uzavřených smluv absentovala cena surového řepkového oleje. Model traťových dodávek, v jejichž rámci bylo zboží naloženo u prvního dodavatele a složeno u posledního odběratele, nedával ekonomický smysl, jelikož žalobce mohl odebírat zboží již od prvního dodavatele a dosáhnout tak nižší ceny.

10. Žalobce dle přesvědčení žalovaného nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel. Nemohl tedy být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodní transakcích nezapojí do podvodného jednání.
11. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 ZDPH, neboť si neopatřil takové podklady, které by relevantním způsobem prokázaly, že k dodání zboží do JČS jeho odběratelům BYTOS, J&T a DOP-EL skutečně došlo. Obchody mezi žalobcem a těmito společnostmi tak byly posouzeny jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku s povinností priznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění v souladu s § 21 ZDPH. Pokud jde o dodání zboží odběrateli DOP-EL, žalovaný konstatoval, že k dodání ze dne 28. 2. 2012 nebyl předložen žádný výkaz vozů, a že neúplný výkaz vozů ze dne 7. 3. 2012, kde chyběla většina údajů, není relevantní osvědčit dodání zboží do JČS. K výkazům vozů ze dne 5. 1. 2012, 17. 1. 2012, 31. 1. 2012, 26. 3. 2012 a 3. 4. 2012 pak žalovaný uvedl, že jako odesílatel zboží z ČR jsou na výkazech uváděny odlišné společnosti než žalobce. Z předložených výkazů vozů zároveň jednoznačně vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepravováno pro odběratele DOP-EL, ale pro odlišné subjekty, a proto nelze tyto doklady osvědčit jako důkaz o tom, že se jedná o dodání zboží do JČS plátcem této osobě registrované k dani v JČS, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou pro společnost DOP-EL. Ručně psané poznámky ve výkazech vozů nejsou způsobilé osvědčit cokoli, co je na výkazu uvedeno, jelikož je mohla dopsat jakákoli osoba a v jakémkoli okamžiku. Na základě výše uvedených skutečností nelze na předložené výkazy vozů hledět jako na způsobilý důkazní prostředek schopný osvědčit dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL, na jehož základě by žalobci mohlo být přiznáno osvobození od daně dle § 64 ZDPH.
12. Správce daně při svém závěru o neprokázání osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH vycházel z předpokladu, že při obchodování se surovým řepkovým olejem měla být použita snížená sazba DPH, a proto žalobci doměřil daň na výstupu na ř. 2 ve snížené sazbě daně. Vzhledem k tomu, že v rámci doplnění odvolacího řízení bylo konstatováno, že surový řepkový olej měl být podroben základní sazbě DPH, bylo dle žalovaného nutno žalobci doměřit ve zdaňovacích obdobích prosinec 2011 – prosinec 2012 a únor 2013 daň na výstupu na ř. 1 v základní sazbě daně.
13. V důsledku nesprávných závěrů správce daně, který (z důvodu nesprávné aplikace snížené sazby DPH) neuznal žalobci nárok na odpočet daně z nezpochybněných tuzemských zdanitelných plnění na ř. 40 a uznal mu jej na ř. 41, a v případě neprokázání osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH doměřil žalobci daň na výstupu na ř. 2, rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím o změně dodatečných platebních výměrů/platebních výměrů.
14. V žalobě proti napadenému rozhodnutí žalobce předně zmínil, že v letech 2009 – 2011 byl jedním z největších dodavatelů a vývozců surového řepkového oleje a řepkového šrotu a jeho obrat se pohyboval v miliardách Kč.
15. V rámci první skupiny žalobních námitek, jež se týká odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do daňového podvodu, žalobce konstatoval, že kritérium, jímž je

existence daňového podvodu, je pro daňové subjekty obtížně vyvratitelné, protože se jedná o články řetězce, které daňový subjekt neznal a zpravidla ani nevěděl, že existují.

16. To, že správce daně prokazuje vědomé zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, není podle žalobce stanoveno zákonem, který odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodů zapojení do daňového podvodu nezná, ale vyplývá to pouze z judikatury. Ta je ale vydávána se zpožděním tří a více let od posuzovaných skutečností, takže daňové subjekty nemohly v době, kdy samy případ posuzovaly, tato pravidla znát. Právě proto, že tato pravidla nejsou vymezena zákonem, ale judikaturou, zkouší správce daně metodou pokus omyl, jaké důkazy budou postačovat k tomu, aby jeho rozhodnutí soud potvrdil. Dle žalobce je tedy nutno vzít v úvahu tehdejší znalosti o daňových podvodech, jakož i to, že veškerá judikatura, která popisuje podmínky pro možnost odmítnutí nároku na odpočet z důvodů zapojení do daňového podvodu, vznikla až po zdaňovacím období, které je předmětem žaloby.
17. Žalobce namítl, že postup žalovaného v dané věci je v přímém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60. Dále žalobce citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38 a namítl, že v daném případě podvod dle správce daně spočíval pouze v neodvedení daně, což podle uvedeného rozsudku není dostatečné. Zmínil též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60.
18. ZDPH dle žalobce uvádí indicie, za kterých se plátce stává ručitelem za neodvedenou daň. Nejedná se však o kritéria, která je možné použít pro odmítnutí nároku na odpočet z důvodů vědomého zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Žádná jiná kritéria zákon neuvádí a k odmítnutí nároku z důvodů vědomého zapojení do daňového podvodu nejsou uvedena kritéria žádná. O to přísněji se tedy musí posuzovat unesení důkazního břemene správcem daně.
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí znaky, kterými prokazuje, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu. Jsou to virtuální adresy, absence provozovny, absence webových stránek, neukládání účetních závěrek do Sbírký listin a platba v hotovosti. Žádný z těchto postupů ale není zákonem zakázán, jejich využitím není porušen žádný zákon a ZDPH je neuvádí. Je otázkou, nakolik se jedná o indicie, kterými může (správce daně) prokázat zapojení do daňového podvodu a nakolik se jedná o zcela obvyklé jednání daňových subjektů. Odůvodnění žalobcovy vědomosti o zapojení do daňového podvodu připomíná ze strany správce daně spíše generalizovaný postup podle příručky ve stylu: „Níže je sepsán seznam charakteristik objevujících se u daňového podvodu. Pokud subjekt naplní 2 znaky ze seznamu, tak je zapojen do daňového podvodu vědomě.“ Žalobce považuje za absurdní a nepřijatelné, aby bylo takto pomíjeno reálné posouzení toho, zda vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem měl a mohl vědět o daňovém podvodu.
20. K problematice virtuálních adres se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č.j. 9 Afs 216/2018 – 47, z něhož žalobce rovněž citoval. Konstatování, že se jedná o rizikový subjekt, vyplývá dle mínění žalobce z obecného přístupu finanční správy, že každý podnikatel je podezřelý, což kritizoval i bývalý předseda Nejvyššího správního soudu JUDr. Josef Baxa. Závěru správce daně, že nedostatečně prověřil svého dodavatele, žalobce oponoval mj. tím, že samo Generální finanční ředitelství v případě 2P Commercial Agency uvedlo, že pro prověření subjektu stačí jeho kontrola v obchodním a insolvenčním rejstříku a v registru nespolehlivých plátců.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

21. Ohledně důkazního břemene v případě vědomostního testu judikatura SDEU uvádí, že leží na správci daně. Toto důkazní břemeno správce daně a potažmo ani žalovaný v řízení neunesli. Žalovaný v napadeném rozhodnutí obsáhle popisuje podvody dodavatelů dodavatele. Popisuje přitom skutečnosti, které by žalobce nemohl zjistit ani při použití detektivní kanceláře. Takovou okolností je např. zjištění, že A. K., resp. P. M. (viz bod 96 napadeného rozhodnutí) dokázala oklamat banku. Pokud na to nepřišla banka, nemohl na to žalobce přijít. Žalobce nemohl zjistit tyto nesrovnalosti, protože zboží bylo společností bez problémů dodáváno, a tak neměl žádné signály, které by mohly vzbudit jeho podezření. V této souvislosti žalobce upozornil na nesrovnalost spočívající v tom, že žalovaný na jednu stranu tvrdí, že A. K. byla patrně K. U., zatímco na jiném místě uvádí, že P. M. byla patrně A. K. (viz body 96 a 97 napadeného rozhodnutí). To, že se dvě osoby, tj. P. M. i K. U. vydávaly za A. K., nedává logiku.
22. Pokud podle ustálené judikatury SDEU leží důkazní břemeno stran prokázání toho, že daňový subjekt měl a mohl vědět o daňovém podvodu, výlučně na žalovaném, nelze souhlasit s interpretací žalovaného uvedenou v bodu napadeného rozhodnutí, že vědomostní test o podvodu je naplněn tím, že žalobce nepřijal opatření, která by vyloučila podvodné jednání. Žalobce přijal opatření a realizoval je v praxi. Zjistit správcem daně popsané podvody však bylo mimo jeho možnosti. Žalobce přijal veškerá v té době obvyklá opatření, což dokazuje fakt, že obchody včetně plateb probíhaly bezproblémově. Přistupoval shodně ke všem obchodům, které prováděl. Údaje, které si měl podle žalovaného zjistit, však nejsou veřejně dostupné a fakta, která podle žalovaného signalizují existenci daňového podvodu, jsou běžnými obchodními zvyklostmi. Sám žalovaný na internetových stránkách www.financnisprava.cz uvedl, že takovými kritérii je kontrola dodavatele v obchodním rejstříku, v insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců, a že po daňových subjektech nevyžaduje nic dalšího. Žalovaný v průběhu celého řízení neprokázal, že by se dodavatelé žalobce v takových rejstřících vyskytovali, a tím neunesl důkazní břemeno. Neodůvodnil, proč v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu po žalobci požaduje předložení dalších důkazů, resp. proč jeho jednání označuje za nedostatečnou obezřetnost a nedostatek péče dobrého hospodáře.
23. Žalobce též poukázal na názor bývalého generálního ředitele Generálního finančního ředitelství, jenž uvedl, že „(c)o se týče možnosti podnikatele, aby v podstatě vyloučil, že nakoupil zboží, které někde v řadě před ním bylo zasaženo podvodem, tak tyto možnosti jsou skutečně naprosto relativně minimální, nebo ne naprosto ale relativně minimální. A určitě ten systém po něm nepožaduje, aby si najímal detektivní kancelář a zkoumal, jak to tam bylo či nebylo. Po něm ten systém chce, aby se choval standardně. „Postup žalovaného je s tímto názorem v přímém rozporu. Žalobce se po celou dobu choval standardně a shodně ke všem svým obchodním partnerům. Žalovaný se na něj snaží nahlížet optikou dnešní doby, kdy je způsob provádění daňových podvodů již všeobecně známý. V posuzovaném případě se však jedná o zdaňovací období roku 2011, kdy povědomost o daňových podvodech nebyla. Žalobcem přijatá opatření tak byla obvyklá tehdejší době a tehdejší povědomosti o daňových podvodech.
24. To, že žalovaný nebere v úvahu časový odstup kontrolovaných období, je zřejmé z bodu 52 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný uvádí, že placení na zahraniční účet staví daňový subjekt do pozice ručitele za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. Toto ustanovení ZDPH však v rozhodném zdaňovacím období neplatilo.
25. Rozpory ve výpovědích svědků, které žalovaný zmiňuje, žalobce nemohl nijak ovlivnit; tyto rozpory pouze vypovídají o tom, v jak složitém prostředí se žalobce pohyboval a nelze je

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

považovat za důkaz o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu. Další indicie uváděné žalovaným, jako např. nepřepisování částí paragrafů ze zákonů do smluv, placení na zahraniční účty, obchodování s nově vzniklými korporacemi apod., jsou zcela obvyklou a zavedenou obchodní praxí. Jestliže žalovaný nevyvrátil, že tomu tak není, tak ani je nelze považovat za prokázání povědomí žalobce o daňovém podvodu.

26. Co se týče nákupu zboží od společnosti Top Triumph, žalobce namítl, že žalovaný sice popisuje řetěz, který měl zkrátit daň, neuvádí ale, že žalobce mohl tento řetězec znát, natož aby to prokázal. Důkazem o vědomém zapojení žalobce (do daňového podvodu dle žalovaného) je absence smluvní sankce za zpoždění a nedodržení dodávky. Vzhledem k platebním podmínkám, kdy žalobce platil až po dodání zboží, ale žádné riziko nenesl. Žalobce obchodoval ve velkých objemech, měl více dodavatelů a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná. Žalovaný dále uvádí, že žalobce musel vědět, že se jedná o zboží z JČS. Žalobce k tomu namítl, že se nejedná o zakázanou skutečnost, natož o důkaz prokazující jeho vědomé zapojení do daňového podvodu. V dnešním globalizovaném světě je absurdní, aby každé zboží pocházející ze zahraničí bylo automaticky považováno za zasažené daňovým podvodem. Smlouva mezi jeho dodavatelem a předchozím článkem řetězce nebyl žalobci známa, a z principu by bylo spíše zvláštní, kdyby mu známa byla. Ani toto tedy nemůže být důkazem o zapojení žalobce do daňového podvodu. Úvahy žalovaného uvedené v bodu 84 napadeného rozhodnutí, v nichž popisuje, jak by on postupoval, kdyby tyto obchody prováděl, jsou ničím nepodložené úvahy, které neprokazují zapojení žalobce do podvodného řetězce. Osobní teoretický názor pracovníků žalovaného nemá žádnou spojitost s reálnými obchodními zvyklostmi. V bodu 85 napadeného rozhodnutí žalovaný popisuje, co bylo známo odvolacímu orgánu, neuvádí však, jak toto mělo být známo žalobci, natož několik let předtím, než to zjistil žalovaný. Opět se tedy nemůže jednat o důkaz prokazující vědomé zapojení žalobce do daňového podvodu.
27. Také v případě nákupu zboží od společnosti ColorShock má být důkazem o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu absence smluvní sankce za zpoždění a nedodržení dodávky. Vzhledem k platebním podmínkám, kdy žalobce platil až po dodání zboží, ale žádné riziko nenesl. Obchodoval ve velkých objemech, měl více dodavatelů a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná. To, že žalobcův dodavatel používal maďarský bankovní účet, protože zboží nakupoval v Maďarsku, je naprosto logické, a to zejména u řetězových dodávek, kde dochází k rychlému přeprodeji zboží. ZDPH v té době vůbec pojem platby na zahraniční účet v souvislosti s ručením neznal, natož aby to byl důkaz o vědomém zapojení do daňového podvodu. V bodu 98 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí svoje úvahy, co si měl svědek pamatovat s odstupem 3-4 let a co nikoliv. Toto nemůže být považováno za důkaz o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce. Pomine-li žalobce subjektivní hodnocení svědecké výpovědi, není zjevné, jak mohl tyto skutečnosti znát. Z napadeného rozhodnutí tedy nelze seznat, že by žalovaný v tomto případě unesl důkazní břemeno a prokázal vědomé zapojení žalobce do tohoto řetězce.
28. I v případě nákupu zboží od společnosti Jima má být důkazem o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu absence smluvní sankce za zpoždění a nedodržení dodávky. Vzhledem k platebním podmínkám, kdy žalobce platil až po dodání zboží, ale žádné riziko nenesl. Obchodoval ve velkých objemech, měl více dodavatelů a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná. Žalovaný (v

napadeném rozhodnutí) dále popisuje skutečnosti, které podle něj nasvědčují tomu, že tento řetězec páchal daňový podvod. Žádným důkazem však neprokazuje, že by o tomto podvodu mohl žalobce vědět (s výjimkou absence sankcí ve smlouvě, což ale není dostačující důkaz).

29. Rovněž v případě nákupu zboží od společnosti Holtren má být důkazem o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu absence smluvní sankce za zpoždění a nedodržení dodávky. Žalobce opětovně namítl, že vzhledem k platebním podmínkám, kdy platil až po dodání zboží, žádné riziko nenesl. Obchodoval ve velkých objemech, měl více dodavatelů a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná. Žalovaný dále jako důkaz o vědomém zapojení žalobce uvádí cenový rozdíl v předchozích člancích řetězce, avšak neuvádí, jak o tomto mohl žalobce vědět. Žalobcův dodavatel používal maďarský bankovní účet, protože zboží nakupoval v Maďarsku. Toto jeho jednání je naprosto logické zejména u řetězových dodávek, kde dochází k rychlému přeprodeji zboží. ZDPH v té době pojem platby na zahraniční účet v souvislosti s ručením vůbec neznal, natož aby jej bral jako důkaz o vědomém zapojení do daňového podvodu. V bodu 120 napadeného rozhodnutí rozvíjí opět žalovaný svoje úvahy o tom, jak by postupoval v případě, kdyby byl podnikatelem. Je ale zjevné, že železniční listy byly žalobci k dispozici až po uskutečnění obchodu a nikoli předtím. V obchodní praxi je navíc obcházení dodavatelů chápáno jako podvod, a ten, kdo se pokusí takto postupovat, je často na trhu následně diskvalifikován jako neseřízný partner. V poslední řadě za množství odebíraného zboží má často další článek v řetězci nižší cenu zboží, než když zákazník osloví předchozí článek s menším objemem zboží. Je to tím, že obchodník se musí zavázat k odběru velkého objemu zboží, aby s ním dodavatel vůbec uzavřel kontrakt. Takový obchodník se potom snaží uzavřít smlouvu o prodeji velkých objemů s dalším obchodníkem, kterému může prodávat zbytek zboží bez zisku, protože je pro něho důležitější jistota, že např. 60 % jeho produkce odebere další subjekt a on svůj zisk realizuje na prodeji zbylých 40 % zboží. Obdobně mohou postupovat další obchodníci v řetězci. Nastává tak v praxi paradoxní situace, že obchodník má uzavřen kontingent dodávek s obchodníkem, který mu není schopen dodat větší množství. V případě potřeby dalšího zboží potom tento obchodník kupuje zboží od dodavatele svého dodavatele za vyšší cenu, než když kupuje zboží přes další článek. Žalobce k tomu dodal, že skutečnosti týkající se předchozích článků řetězce nemůže komentovat. Má za to, že ani v tomto případě žalovaný žádným důkazem neprokázal, že by o tomto podvodu mohl žalobce vědět (s výjimkou absence sankcí ve smlouvě, což není dostačující důkaz).
30. I v případě nákupu zboží od společnosti BDB má být důkazem o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu absence smluvní sankce za zpoždění a nedodržení dodávky. Žalobce proto znovu namítl, že vzhledem k platebním podmínkám, kdy platil až po dodání zboží, žádné riziko nenesl. Obchodoval ve velkých objemech, měl více dodavatelů a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná. Dalším důkazem o vědomém zapojení žalobce má být cenový rozdíl při obchodování v předchozích člancích řetězce, žalovaný však neuvádí, jak o tom mohl žalobce vědět. Argumentaci žalovaného, že musel vědět, že se jedná o zboží z JČS, oponuje žalobce tím, že se nejedná o zakázanou skutečnost, natož o důkaz prokazující jeho vědomé zapojení do daňového podvodu. Dle přesvědčení žalobce tak ani v tomto případě žalovaný žádným důkazem neprokázal, že by o tomto podvodu mohl žalobce vědět (s výjimkou absence sankcí ve smlouvě, což není dostačující důkaz).

31. Ve vztahu ke všem obchodním řetězcům, jež popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobce namítl, že znal vždy pouze svého bezprostředního dodavatele. Důkazy o tom, že věděl o zapojení do podvodného řetězce, žalovaný, jehož v tomto směru tíží důkazní břemeno, nepředložil. O tom, že je žalovaný v důkazní nouzi, dle žalobce svědčí bod 153 napadeného rozhodnutí. K argumentaci v něm uvedené namítl, že platba na nezveřejněný účet jednak neumožňuje odmítnutí nárok na odpočet daně, ale je důvodem pro to, aby se žalobce stal ručitelem za tuto daň. Navíc tato podmínka byla doplněna do zákona až v roce 2012, tedy po skončení dotčeného zdaňovacího období.
32. Ve druhé skupině žalobních námitek se žalobce vymezil proti nepřiznání osvobození od DPH v souvislosti s prodejem zboží do JČS jeho odběratelům DOP-EL, BYTOS a J&T. Žalovanému vytkl, že neuvedl, které důkazní prostředky byly v dané věci předloženy a které z nich osvědčil jako důkaz. Neuvedl ani, jak je hodnotil jednotlivě, což je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. V souvislostech potom žalovaný hodnocení těchto neuvedených důkazů shrnul v bodech 200 a násl. napadeného rozhodnutí tak, že neprokazují dodání do jiného členského státu, aniž by to podrobněji odůvodnil. Tím, že žalovaný odmítl projednat (se žalobcem) zprávu o daňové kontrole, se to žalobce nedozvěděl ani při projednání zprávy o daňové kontrole. Tím došlo k zásadnímu porušení jeho práv, protože neznalost hodnocení důkazů mu znemožnila realizovat právo na obranu proti tvrzení žalovaného.
33. Žalobce má za to, že předložil dostatečné množství důkazů, kterými prokázal jím tvrzené skutečnosti. Tím přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu na žalovaného a ten měl předložit důkazy, kterými vyvrací správnost žalobcem předložených důkazů. Žalovaný však nic takového neučinil.
34. Dle žalobce nelze souhlasit s hodnocením čestného prohlášení provedeným žalovaným v bodu 201 napadeného rozhodnutí. Toto prohlášení je výslovně uvedeno v § 64 odst. 5 ZDPH, a tento důkaz tedy nelze odmítnout pouze s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 195, který pouze uvádí, že se nejedná o důkaz, který by nebylo možno jiným důkazem vyvrátit. Žalovaný nepředložil žádný jiný důkaz o tom, že zboží nebylo dodáno na území jiného členského státu, a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které na něj tímto přešlo.
35. Žalobce dále namítl, že doložil výkazy železničních listů (míněno zřejmě výkazy železničních vozů), které obsahují obdobné údaje jako požadované CIM listy. Žalovaný porovnal výkazy železničních vozů a nákladní listy a dospěl k závěru, že výkazy neobsahují stejné údaje jako nákladní listy. Přitom však nespécifikoval, jaké konkrétní údaje absentují, a hlavně chybí úvaha správce daně, proč jsou tyto chybějící údaje rozhodné pro to, že neprokazují dodání zboží do jiného členského státu. Žalovaný dále zdůvodnil neuznání těchto důkazů stanoviskem generální advokátky ve věci Teleos. Je však zřejmé, že se soud s tímto stanoviskem neztotožnil, když ho nepřevzal do textu vlastního rozsudku (míněno zřejmě rozsudků, jimiž byla zrušena předchozí odvolací rozhodnutí žalovaného). Žalovaný tedy neunesl důkazní břemeno, když nevyvrátil správnost nákladních listů, které prokazují dodání zboží do jiného členského státu.
36. Žalobce rovněž vytkl žalovanému, že od počátku odmítá provést výslech svědků, ačkoliv právě oni mají v držení doklady, které správce daně požaduje. Žalovaný uvádí, že nebyly předloženy doklady CIM, ale byl to on, který opakovaně odmítl výslechy svědků - dopravců, kteří tyto doklady mají v držení, s odůvodněním, že obsahem svědecké výpovědi není

předkládání dokladů. Jedná se doklady, jež jsou mimo sféru žalobce a jedině žalovaný si je mohl vyžádat.

37. Konstatování, že zboží bylo prodáno ještě na území České republiky, žalovaný nedoložil žádným důkazem, ačkoli k tomu byl opakovaně vyzýván. Jedná se tedy o pouhé nepodložené tvrzení, které je navíc v rozporu s tvrzením samotného žalovaného uvedeným v bodu 277 napadeného rozhodnutí, podle něhož „(s)ám prvostupňový správce daně uvedl, že slovenský správce daně společnosti BYTOS potvrdil, že ta přiznala porážení zdanitelných plnění. I kdyby k tomuto prodeji zboží na území ČR došlo, rozsudek SDEU C-430/09 Euro Tyres uvádí, že v takových případech je nutno zkoumat všechny okolnosti případu, jako jsou i uzavřené smlouvy a vůle smluvních stran, aby bylo možno určit, kterému dodání je možno přiřadit dopravu. Na toto správce daně zcela rezignoval, protože není ani zřejmé, které důkazy vzal v tomto případě v úvahu. Dalším opomenutým judikátem SDEU je dle mínění žalobce rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 C-409/04 Teleos, který přisvědčuje dobrou víru daňovému subjektu, jenž nemohl vědět, co jeho odběratel se zbožím udělá.
38. Žalobce též namítl, že postup žalovaného je v přímém rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013 č. j. 5 Afs 83/2012-46, podle kterého skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v jiném členském státě daňové přiznání, nemůže být bez dalšího určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo. V rozsudku ze dne 4. 9. 2014 č. j. 3 Afs 41/2014-46 pak Nejvyšší správní soud dovodil, že v *případě, že dodavatel prokáže, že zboží bylo do jiného členského státu odesláno (fyzicky opustilo území členského státu dodání), není důvod, aby nemohl osvobození od DPH uplatnit také.* Žalobce, který prokázal, že zboží opustilo území České republiky (pomocí souřadnic GPS z vlaku měl potvrzeno, že zboží opustilo Českou republiku, nemohl zajistit, aby toto zboží nebylo dokladově prodáno ještě v tuzemsku a teprve potom přepraveno. I kdyby se tak stalo, nemohlo dojít k daňovému úniku, protože žalobce nevystavil doklad s DPH, takže odběratel si ho nemohl nárokovat. Ani s tímto argumentem se žalovaný nevyřadil.
39. Žalobce shrnul svou argumentaci tak, že žalovaný nevyhodnotil důkazy ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a v momentě, kdy na něho přešlo důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu, sám žádné důkazy nepředložil a nahradil je vlastním nepodloženým tvrzením. Některé předložené důkazy přitom zcela pominul. Byl to tedy žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno, a nikoli žalobce.
40. Závěrem žalobce konstatoval, že jej žalovaný ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil se změnou právního názoru odvolacího orgánu a byla mu poskytnuta možnost navrhnout doplnění řízení. Vzhledem k tomu, že žalovaný zaměňuje místo dodávky a dodavatele určení, žalobce mu dne 23. 2. 2021 navrhl, aby provedl místní šetření a ověřil u daňového subjektu LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM a.s., se sídlem Náprstkova 215, Praha 1, že nebyla odesílatelem zboží uvedeného v bodu [26] zaslání seznámení a že toto zboží buď prodala daňovému subjektu anebo ho pro něj lisovala. Tímto důkazem by se potvrdilo, že odesílatelem byl daňový subjekt a že subjekt uvedený na dokladech neměl toto zboží k dispozici a údaj v nákladních listech je místem nakládky zboží. I tento výsledek však žalovaný odmítl.
41. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě konstatoval, že žalobce v žalobě uplatnil do jisté míry obdobné námitky jako v rámci odvolacího řízení, a proto žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se s těmito námitkami již vypořádal. Zdůraznil, že soud v předchozích rozsudcích potvrdil jeho

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

závěr o tom, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl o svém zapojení do daňového podvodu, a to konkrétně v bodech 32 a 33 rozsudku č. j. 10 Af 23/2017-66, resp. v bodech 30 a 31 rozsudku č. j. 6 Af 52/2017-60.

42. Dle žalovaného není pravdou, že by v daném případě daňový podvod dle správce daně spočíval pouze v neodvedení daně, jak namítá žalobce. Orgány finanční správy totiž zjistily velké množství nestandardních skutečností (viz body 73 až 141 napadeného rozhodnutí), ze kterých spolu s identifikací chybějící daně plyne, že v předmětných řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Ze zjištěných skutečností je zároveň zřejmé, že předmětné obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak společnosti figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Tyto skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH.
43. Žalobce v žalobě uvádí jen zlomek tzv. objektivních okolností, které prokazují, že musel, případně mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Existenci tzv. objektivních okolností žalovaný podrobně popsal v bodech 142 až 171 napadeného rozhodnutí. Ač tyto objektivní okolnosti samy o sobě nemusejí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobce musel vědět o svém zapojení do podvodů na DPH, což potvrdil i soud v předchozích rozsudcích. Co se týče námitek ve věci nákupů mobilů ze strany Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) a dostatečnosti prověření subjektů v obchodním a v insolvenčním rejstříku, žalovaný k tomu uvedl, že GFŘ v případě nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera vystupovalo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro svou osobní potřebu. Vzhledem k tomu, že GFŘ předmětné zboží nenakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH. GFŘ proto z přijetí tohoto plnění nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně, což ani nečinilo. GFŘ rovněž nevydalo žádné závazné stanovisko a nezveřejnilo žádnou informaci, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Obezřetnost daňových subjektů je třeba vykládat optikou rozsudků SDEU. Žalovaný nadto vyjádřil pochybnost o prověřování obchodních partnerů ze strany žalobce, neboť z veřejně dostupných rejstříků by žalobce zjistil, že se jedná o nováčky na trhu, kteří mu mají zajistit dodávky zboží v milionových hodnotách, avšak sídlí na hromadných adresách a nemají nahlášenou provozovnu.
44. Žalovaný následně odkázal na ty pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se vyjádřil k existenci daňového podvodu (body 73 až 141), k objektivním okolnostem (body 142 až 171) a k přijetí rozumných opatření a dobré víře žalobce (body 172 až 197). Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nepřijal taková opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH, nelze dle žalovaného konstatovat, že si žalobce počínal v kontrolovaných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně, a nelze tak ani osvědčit jeho jednání v dobré víře. Na základě jednotlivých objektivních okolností posouzených v jejich vzájemném souhrnu totiž žalobce musel vědět, že zdanitelná plnění přijatá od specifikovaných dodavatelů jsou součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem, a tudíž se účastnil daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU. Odmítnutí žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně tedy bylo provedeno v souladu se ZDPH a příslušnou judikaturou.

45. K námitce, že se žalovaný, potažmo správce daně snaží nahlížet na projednávanou věc optikou dnešní doby, kdy je způsob provádění daňových podvodů již všeobecně známý, žalovaný uvedl, že žalobce si musel být vědom toho, že v daňové sféře vždy vznikaly způsoby, jak se daňové subjekty vyhýbaly a vyhýbají např. přiznání daně ve správné výši nebo vybrání daně. Pokud v předmětném případě existovaly náznaky, popř. nestandardnosti, které mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo již došlo k nesrovnalostem nebo podvodu, měl žalobce jako obezřetný subjekt přistoupit k vyšší míře obezřetnosti a měl učinit vůči obchodním partnerům opatření ve vyšším rozsahu a kvalitě. Bylo na něm, aby si zejména zjistil informace o subjektu, od něhož zamýšlí nakoupit zboží za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti. Finanční orgány použily stejnou optiku ohledně podvodů na DPH, kterou aplikují i české správní soudy či SDEU. Judikatura týkající se podvodu na DPH existovala již před rozhodnými zdaňovacími obdobími.
46. Pokud žalobce upozorňuje na údajnou nesrovnalost v napadeném rozhodnutí, kdy žalovaný dle jeho názoru na jednu stranu tvrdí, že A. K. byla patrně K. U. a následně uvádí, že P. M. byla patrně A. K., žalovaný k tomu uvedl, že v bodě 96 napadeného rozhodnutí je uvedeno, že osoba vystupující pod jménem A. K. je dle zjištění Policie ČR pravým jménem K. U. a v bodu 97 je uvedeno, že jméno P. M. je další falešnou identitou *osoby vystupující pod jménem A. K.* To znamená, že stejná osoba nejspíše vystupovala pod dvěma falešnými jmény a touto osobou byla patrně K. U.
47. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce, že v rozhodných zdaňovacích obdobích neplatilo ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, kterým se daňový subjekt placením na zahraniční účet staví do pozice ručitele za nezaplacenou daň. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukazoval v souvislosti s tímto ustanovením na platby na zahraniční účet v řetězcích s dodavatelem ColorShock a dodavatelem Holtren, které proběhly již za jeho účinnosti. Předmětné platby totiž proběhly po 1. 1. 2012, kdy již bylo dané ustanovení účinné.
48. Žalobce u jednotlivých řetězců rozporuje zjištění orgánů finanční správy z pohledu jeho povědomosti o těchto zjištění, nicméně odkazuje na body napadeného rozhodnutí a zde uvedené skutečnosti zařazené v kapitole „Existence daňového podvodu“. Tyto skutečnosti tedy byly zařazeny mezi nestandardnosti, ze kterých plyne samotná existence daňového podvodu, resp. existence obchodních řetězců zasažených daňovým podvodem. V této kapitole napadeného rozhodnutí byly posuzovány všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to včetně takových, které mohly nastat až následně, či těch, o kterých nevědí jednotlivé články řetězce (tyto skutečnosti však nejsou přičítány k tíži těmto konkrétním daňovým subjektům v rámci vědomostního testu, pokud o nich nevěděly). Je pravdou, že některé skutečnosti lze zařadit (a také jsou v nyní projednávané věci řaditelné) do obou kapitol, tj. jak do kapitoly „Existence daňového podvodu“, tak do kapitoly „Vědomostní test – existence objektivních okolností“, nicméně žalobce uvádí zejména ty, které do kapitoly o splnění vědomostního testu nespadají. Pokud tedy určité skutečnosti nejsou hodnoceny v rámci vědomostního testu, logicky není ani povědomost o nich vytýkána žalobci.
49. K argumentaci žalobce, že v případě úhrad na zahraniční účty dodavatelů ColorShock a Holtren používal maďarský bankovní účet, neboť zboží bylo nakupováno v Maďarsku, žalovaný podotkl, že předmětné zboží bylo nakupováno od tuzemských dodavatelů. Žalovaný proto setrval na závěru, že se žalobce choval neobezřetně, když tuzemským společenstvem platil na zahraniční bankovní účet. Žalobce se totiž vystavil riziku platební neschopnosti a riziku, že se stane ručitelem pro případné neuhrazení daňové povinnosti ze strany svého dodavatele.

50. K žalobní námitce, že neuvádí důkazy o tom, že žalobce věděl o zapojení do podvodného řetězce, žalovaný odkázal na body 142 až 171 (resp. až do bodu 197] napadeného rozhodnutí, ve kterých jsou popsány skutečnosti, které ve svém souhrnu prokazují, že žalobce musel vědět, příp. vědět měl a mohl o svém zapojení do podvodů na DPH.
51. Také v případě námitek ohledně přepravy a prodeje zboží žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že se v jeho odůvodnění těmito skutečnostmi již zevrubně zabýval. Odkázal též na předchozí rozsudky, v nichž soud při posouzení obdobných námitek dospěl k závěru o správnosti postupu orgánů finanční správy a jejich závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží do JČS. V předchozích rozsudcích soud shledal nedůvodnou i (nyní žalobcem zmiňovanou) námitku neprojednání zprávy o daňové kontrole. V souladu se závazným názorem soudu vyjádřeným v předchozích rozsudcích se žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení zabýval posouzením obsahu a údajů uvedených v předložených výkazech železničních vozů ve vztahu k prokázání osvobození od daně při dodání zboží do žalobcovu odběrateli DOP-EL. V napadeném rozhodnutí se touto otázkou zabýval v bodech 228 a 229, kde k výkazům vozů ze dne 5. 1. 2012, 17. 1. 2012, 31. 1. 2012, 26. 3. 2012 a 3. 4. 2012 uvedl, že jako odesílatel zboží z ČR jsou na výkazech uváděny odlišné společnosti než žalobce. Z předložených výkazů vozů zároveň vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepravováno pro odběratele DOP-EL, ale pro odlišné subjekty, a proto nelze tyto doklady osvědčit jako důkaz o tom, že se jedná o dodání zboží do JČS plátcem této osobě registrované k dani v JČS, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou pro společnost DOP-EL. K dodání zboží odběrateli DOP-EL ze dne 28. 2. 2012 nebyl předložen žádný výkaz vozů a výkaz vozů ze dne 7. 3. 2012 byl neúplný, neboť chyběla většina údajů, a proto nemůže být relevantní osvědčit dodání zboží do JČS. Žalovaný shledal, že na předložené výkazy vozů (a expediční příkaz) nelze hledět jako na způsobilé důkazní prostředky schopné osvědčit dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL.
52. Co se týče námitek, že odmítl provést výslech svědků, kteří mají v držení doklady, jež správce daně požaduje, žalovaný odkázal na body 275 a 277 napadeného rozhodnutí, ve kterých jsou tyto návrhy na provedení výslechů svědků vypořádány. Podotkl, že svědecká výpověď neslouží k doložení listinných důkazů, a že pokud navrhovaní zástupci přepravních společností měli k dispozici důkazní prostředky prokazující dodání zboží do JČS jednotlivým odběratelům, žalobci nic nebránilo, aby si tyto důkazy od nich obstaral.
53. Z bodů 208 a 209 napadeného rozhodnutí dle žalovaného vyplývá, že slovenskou daňovou správou bylo zjištěno, že společnost BYTOS zboží nepřepravila do JČS, ale toto ještě na území ČR bez přepravy jako nepohyblivou dodávku prodala pod nákupní cenou slovenské společnosti CAPITALIA s.r.o. Důkazem, ze kterého bylo vycházeno, je tak odpověď na mezinárodní dožádání. Žalobce nemůže svou primární důkazní povinnost přenášet na správce daně, jelikož je jen a pouze v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do JČS v rámci obchodního případu skutečně došlo. Žalobce však splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 ZDPH neprokázal. Co se týče žalobcem citované věty z bodu 277 napadeného rozhodnutí, je tato věta je nejenom vytržena z kontextu, ale jedná se nadto o větu z pasáže, ve které žalovaný shrnuje námitky a konstatování žalobce. K danému žalovaný ještě uvedl, že společnost BYTOS sice přiznala pořízení zboží z JČS, nicméně doklady za 1. až 3. čtvrtletí 2012 neměl slovenský správce daně k dispozici, tudíž nemohly být prověřeny veškeré obchody (viz str. 35 Zprávy č. 2).

54. K námitce, že rezignoval na povinnosti vyplývající z rozsudku SDEU C-430/09 ve věci Euro Tyre, žalovaný odkázal na bod 47 rozsudku č. j. 10 Af 23/2017– 66, resp. na bod 45 rozsudku č. j. 6 Af 52/2017-60 a na bod 208 napadeného rozhodnutí, ve kterém je uvedeno, že přeprava zboží začala v ČR a končila v Maďarsku nebo Rakousku, text v prohlášeních nesouhlasil se skutkovým stavem a ze získaných železničních nákladních listů CIM vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepraveno ani společností BYTOS, ani pro ni, ale pro odlišné subjekty.
55. Skutečnost, že pořizovatel zboží nepodal v JČS daňové přiznání, představovala v nyní projednávané věci pouze jednu z méně závažných indicií svědčících závěru, že zboží nebylo dodáno do JČS deklarovanému odběrateli.
56. S námitkou, že nemohla být zkrácena daň, jelikož žalobce nevystavil doklad s DPH, se žalovaný vypořádal v bodě 277 napadeného rozhodnutí, přičemž soud se s touto argumentací ztotožnil v bodě 48 rozsudku č. j. 10 Af 23/2017-66.
57. Důvod neprovedení žalobcem navrženého místního šetření žalovaný uvedl v bodu 230 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že místní šetření je irelevantní k prokázání osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH, neboť skutečnost, která měla být dle žalobce prokázána, není podstatná pro posouzení otázky, zda došlo ke splnění podmínek pro uplatnění nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do JČS. I kdyby bylo ověřeno, že LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM nebyla odesílatelem, neznamená to, že by současně bylo prokázáno, že odesílatelem byl žalobce, a zejména že příjemcem zboží byla společnost DOP-EL.
58. Soud po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
59. Před vlastním vypořádáním žalobních námitek je zapotřebí zdůraznit, že přezkumné řízení soudní je založeno na zásadě dispoziční, z níž vyplývá, že specifikace konkrétních důvodů nezákonnosti (případně též nicotnosti) napadeného rozhodnutí je úkolem žalobce a nikoliv soudu, který není oprávněn k tomu, aby tyto důvody za žalobce sám vyhledával či domýšlel. Jinými slovy řečeno, je věcí žalobce, aby v žalobě vymezil rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, jímž je soud v dalším řízení vázán, a to uvedením konkrétních žalobních bodů (námitek) ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121, „(s)oudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným tzn. soudy nepřezkoumávají a přezkoumávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadanému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné /ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitek odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval

by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů.“

60. Míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Soud však v žádném případě nesmí nahrazovat projev vůle žalobce tím, že by za něj sám vyhledával vady napadeného správního aktu nebo spekulativně domýšlel další argumenty a vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Pokud by takto postupoval, přestal by být nestranným rozhodčím sporu a *de facto* by přebíral funkci žalobcova advokáta, což by s ohledem na rovné postavení účastníků soudního řízení bylo nepřipustné.
61. Zdůrazněním dispoziční zásady a jejích důsledků soud reaguje na skutečnost, že řada žalobcem uplatněných námitek je formulována velmi obecně, bez jakékoliv další specifikace zohledňující okolnosti posuzované věci, takže soud se jimi mohl zabývat pouze v obecné rovině.
62. K první skupině žalobních námitek, jimiž žalobce brojí proti neuznání nároku na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu, soud shodně jako v předchozích rozsudcích vztahujících se k tomuto případu uvádí, že zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v ustanoveních § 72 až § 79 ZDPH, jež transponují čl. 162 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).
63. Žalobci je možné přisvědčit v tom, že zákonná úprava obsažená v ZDPH institut odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodů zapojení daňového subjektu do daňového podvodu nezná, a neupravuje tedy ani kritéria, jež jsou rozhodná pro aplikaci tohoto institutu dovozeného judikaturou SDEU a ve shodě s ní i judikaturou tuzemských správních soudů. To ale nemění nic na tom, že tento institut má reálný základ a oporu v právní úpravě DPH vycházející ze směrnice o DPH. Jeho aplikací je naplňována zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) hojně zdůrazňovaná v judikatuře SDEU (viz např. rozsudky ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04 či ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18 a v nich citovaná judikatura). Na tuto zásadu poukázal SDEU i v novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, v němž opětovně zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Přitom konstatoval, že v souladu s harmonizovaným režimem DPH musí vnitrostátní orgány a soudy nárok na odpočet odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět - kdyby provedla ověření, jež lze rozumně požadovat od každého hospodářského subjektu -, že plnění, kterého se účastnila, bylo spojeno s daňovým únikem. Vzhledem k tomu, že nevědomost o existenci daňového úniku, kterým bylo zatíženo zdaněné plnění zakládající nárok na odpočet, navzdory provedení ověření, která lze rozumně požadovat od každého hospodářského subjektu, představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet, musí být osobě povinné k dani, která tuto podmínku nesplňuje, odepřen nárok na odpočet v plném rozsahu (body 37 a 38; zvýraznění textu podtržením přidáno).
64. Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť tento nárok tvoří nedílnou součást systému

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu však představuje situace, kdy správce daně „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (rozsudek SDEU z 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 49). V návaznosti na to Nejvyšší správní soud s odvoláním na judikaturu SDEU uvedl, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).

65. Podvodem na DPH se podle judikatury správních soudů rozumí „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). V naposled citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. [...] Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že „osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“. [...] Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.“
66. Nejvyšší správní soud zároveň zdůraznil, že „každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (rozsudek ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).
67. Podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH je tedy to, že daňové orgány prokáží existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplýne, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.
68. Judikatura SDEU a Nejvyššího správního soudu zabývající se problematikou daňových podvodů ve spojení s nárokem na odpočet daně není žádnou novinkou. Klíčové závěry rozhodovací praxe o povinnosti vnitrostátních orgánů odepřít nárok na odpočet daně v případě prokázání, že jeho uplatnění bylo spojeno s daňovým podvodem, o němž daňový subjekt věděl, popř. měl a mohl vědět, byly vytyčeny dávno před rozhodnými zdaňovacími

obdobími. V tomto směru lze poukázat například na rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04 a ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, jakož i na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 – 274. Existence a obsah těchto soudních rozhodnutí prokazuje nepravdivost žalobcovy tvrzení, že ve zdaňovacím období roku 2011 tu povědomost o daňových podvodech nebyla.

69. Na žalobcův případ jsou nicméně aplikovatelné i závěry plynoucí ze soudních rozhodnutí, která na předchozí judikaturu navazují a dále ji rozvíjejí, přestože byla vydána až po rozhodných zdaňovacích obdobích. K tomu lze poznamenat, že rozhodnutí soudů jsou zpravidla vydávána *ex post* (řeceno slovy žalobce „se zpožděním“), což znamená, že v nich vyslovené závěry se upínají k případům, které se odehrály v minulosti, tj. před vydáním rozhodnutí.
70. Postup správce daně a potažmo též žalovaného, kteří při rozhodování ve věci samé respektovali výše nastíněné závěry plynoucí z rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, není v žádném případě možné označit za metodu „pokus – omyl“.
71. Je pravdou, že skutečnosti, jež jsou významné při posouzení kritéria, jímž je existence podvodu na DPH v obchodním řetězci, mohou být pro daňový subjekt obtížně vyvratitelné, protože se mohou týkat i těch článků řetězce, které daňový subjekt neznal. To však nic nemění na relevanci tohoto kritéria pro rozhodování ve věci samé. Aby mohl správce daně odeprít žalobci nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu, byl povinen nejprve zjistit, zda k podvodu na DPH u šetřených obchodních řetězců skutečně došlo. K tomu je nutno podotknout, že povinností správce daně nebylo prokázat, jakým konkrétním způsobem byl daňový podvod v řetězci spáchán, muselo však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 – 274 a ze dne 10. 10. 2012 č. j. 1 Afs 37/2012 - 50).
72. Této povinnosti správce daně v posuzované věci dostal. V bodech 73 až 141 napadeného rozhodnutí, na které soud pro stručnost odkazuje, uvedl nejen to, u kterého článku šetřených obchodních řetězců, v nichž vedle žalobce figurovalo jeho pět výše jmenovaných dodavatelů, identifikoval chybějící daň, ale podrobně popsal i další zjištěné okolnosti, jež ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí závěru, že chybějící daň byla následkem cílené snahy získat podvodným jednáním neoprávněné daňové zvýhodnění. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozkryl fungování pěti účelově vytvořených podvodných řetězců, jež sloužily k přeprodávání zboží za nestandardních okolností a v nichž žalobce zpravidla představoval poslední tuzemský článek. Žalovaný mj. uvedl, že daňové subjekty tvořící dřívější články řetězců byly pro správce daně většinou nekontaktní nebo se nekontaktními staly po zahájení daňového řízení. Jednalo se zpravidla o společnosti bez historie, zkušeností a majetku, v některých případech personálně propojené a zapsané do obchodního rejstříku krátce před započítáním obchodování v řádu stamilionů korun, se sídly na hromadných nebo virtuálních adresách a neplnící řádně své daňové povinnosti, ať už šlo o podávání daňových příznání nebo odvádění DPH. Některé společnosti neměly žádné zaměstnance, jednaly za ně osoby s falešnou identitou, platby za zboží byly zasílány na účty v zahraničí, některé společnosti nakupovaly zboží draž, než za kolik je následně prodávaly.

73. Soud nepřisvědčil námitce, že postup žalovaného v dané věci byl v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 – 60. Na rozdíl od případu řešeného zmíněným rozsudkem žalovaný nevystavěl svůj závěr o zapojení žalobce do obchodování v řetězci zatíženém daňovým podvodem výlučně na tom, že jedním článkem řetězce nebyla odvedena daň, ale (kromě toho) na celé řadě dalších zjištění prokazujících jak existenci podvodu na DPH, tak i to, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět, že se účastní obchodní transakce zatížené daňovým podvodem. Jak bylo soudem konstatováno v předchozím odstavci, tato zjištění jsou zachycena v bodech 73 až 141 napadeného rozhodnutí. Tvrzení žalobce, že v daném případě podvod dle správce daně spočíval pouze v neodvedení daně, se tedy nezakládá na pravdě a vzbuzuje důvodné pochybnosti o tom, zda se žalobce s odůvodněním napadeného rozhodnutí důkladně seznámil.
74. Napadené rozhodnutí nijak nepopírá závěry, které Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 – 60. Správce daně ani žalovaný nikdy neuvedli, že by mělo na základě „vědomostního testu“ dojít k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce, ani nepopřeli, že právě je tíží důkazní břemeno ohledně prokázání existence objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce věděl, či alespoň mohl a měl vědět o tom, že se účastní obchodování v řetězci zatíženém daňovým podvodem.
75. Skutečnost, že žalobce hradil platby za zboží od tuzemských dodavatelů ColorShock a Holtren na jejich zahraniční bankovní účet, a vystavil se tak riziku, že se ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH ve znění účinném od 1. 1. 2012 stane ručitelem za nezaplacenou daň z těchto plnění, je jednou z (mnoha) správce daně zjištěných nestandardních okolností, které ve svém souhrnu prokazují existenci podvodu na DPH v obchodním řetězci, v němž figurovali tito dodavatelé. Zároveň se jedná o objektivní okolnost prokazující (ve spojení s dalšími) povědomí žalobce o zapojení do obchodní transakce zatížené daňovým podvodem. Ve shodě s názorem vyjádřeným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017 č. j. 29 Af 113/2015 – 112 považuje soud přinejmenším za zvláštní, pokud český plátce (v daném případě žalobcovi dodavatelé ColorShock a Holtren) realizující zdanitelná plnění s místem plnění v České republice požaduje platbu za tato zdanitelná plnění na účet vedený jinde než v České republice. Realizace takovýchto plateb žalobcem oprávněně vyvolává podezření na zapojení do řetězce stíženého podvodem na DPH.
76. Ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, bylo do ustanovení § 109 ZDPH vtěleno s účinností od 1. 1. 2012. Není tedy pravdou, že na rozhodná zdanitelná plnění vůbec nedopadá. Naopak žalovanému je nutno přisvědčit, že v napadeném rozhodnutí v souvislosti s tímto ustanovením poukazyval na platby na zahraniční účet realizované žalobcem v řetězcích s jeho dodavateli ColorShock a Holtren, které proběhly po 1. 1. 2012.
77. Soud shledal neopodstatněnou také námitku, že žalovaný považoval vědomostní test za naplněný tím, že žalobce nepřijal opatření, která by vyloučila podvodné jednání. Nic takového z napadeného rozhodnutí neplyne. Žalovaný v něm v rámci hodnocení vědomostního testu ve vztahu k jednotlivým podvodným řetězcům popsal objektivní okolnosti, jež samy o sobě sice nemusejí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu prokazují, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH.
78. Žalobce, ať již účelově či z nepochopení, zaměňuje skutková zjištění a k nim se upínající závěry, které žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil při hodnocení prvního kritéria

(kroku) – existence daňového podvodu, se zjištěními a závěry, jež se týkají vědomostního testu. V rámci hodnocení vědomostního testu žalovaný nevytýkal žalobci neznalost všech článků obchodních řetězců, jež rozkryl při hodnocení prvního kritéria, ale soustředil se na podezřelé znaky týkající se přímých dodavatelů žalobce a nestandardní prvky v obchodních vztazích mezi žalobcem a jeho dodavateli, které žalobce mohl bez větších obtíží (i bez použití detektivní kanceláře) zjistit.

79. Není tedy pravdou, že by žalovaný v rámci vědomostního testu hodnotil a přičítal žalobci k tíži podvodná jednání zjištěná u předchozích článků obchodních řetězců, cenové rozdíly zjištěné při obchodování v předchozích člancích řetězce, rozpory ve výpovědích svědků hodnocené v bodě 98 napadeného rozhodnutí či neznalost smluv uzavřených mezi některým z jeho dodavatelů a předchozím článkem řetězce. Rovněž úvahy žalovaného obsažené v bodech 84 a 85 napadeného rozhodnutí se vztahují k prvnímu kritériu, tj. k posouzení existence daňového podvodu; nejedná se tedy o hodnocení objektivních okolností v rámci vědomostního testu. Totéž platí i pro zjištění popisovaná v bodech 96 a 97 napadeného rozhodnutí, jež se týkají disponentky maďarského bankovního účtu společnosti ColorShock vystupující pod jménem A. K. – ani toto zjištění nezahrnul žalovaný do vědomostního testu, ale mezi zjištění dokládající samotnou existenci daňového podvodu. K žalobcem namítané nesrovnalosti tohoto zjištění soud uvádí, že žalovaný nikdy netvrdil, že se dvě osoby (P. M. a K. U.) vydávaly za A. K. Z bodu 96 napadeného rozhodnutí plyne, že osoba zjištěná jako jeden z disponentů maďarského bankovního účtu společnosti ColorShock, vystupující pod jménem A. K., je dle zjištění Policie ČR pravým jménem K. U. V bodu 97 pak žalovaný uvedl, že disponentkou maďarského bankovního účtu společnosti BCM, na který přicházely platby od společnosti ColorShock, byla P. M., kterou se v ČR nepodařilo ztotožnit, a to pravděpodobně z toho důvodu, že se jednalo o další falešnou identitu osoby vystupující (též) pod jménem A. K.. Osobou, která vystupovala pod dvěma falešnými jmény P. M. a K. U., tedy patrně byla K. U.
80. Ve vztahu k řetězci, v němž byla dodavatelem žalobce společnost Top Triumph, žalovaný mj. uvedl, že tato společnost sídlila na virtuální adrese. Její jednatel Ing. M. Š. byl zaměstnancem žalobce a kromě něj tato společnost neměla jiného zaměstnance; neměla ani žádné skladovací prostory. Ekonomická činnost byla vykonávána doma u jednatele společnosti. S dodavatelem Top Triumph žalobce uzavřel dne 10. 6. 2011 rámcovou smlouvu, která byla platná od data podpisu, avšak termín dodání byl již od dubna 2011 a rovněž cena byla uvedena za měsíc duben 2011. Kontrakt s povinným dodáním a odebráním 3000t surového řepkového oleje měsíčně žalobce uzavřel bez uvedení jakékoli sankce za zpoždění či nedodržení dodávky či odběru. Při uzavírání obchodu v hodnotě stamilionů Kč žalobce nepožadoval obchodní záruky, složení peněžní jistiny, pojištění zboží či zajištění postupu při reklamaci zboží, ani nesjednal sankce za zpoždění či nedodržení dodávky, přestože se jednalo o nového obchodního partnera, který sídlil na virtuální adrese a nezveřejňoval účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Žalovaný poukázal rovněž na to, že při přebírání surového řepkového oleje musel žalobce z železničních nákladních listů CIM a mezinárodních nákladních listů CMR vědět, že se jedná o přímé dodávky od společností z JČS.
81. Ohledně řetězce, v němž jako žalobcův dodavatel figurovala společnost ColorShock, žalovaný mj. uvedl, že jmenovaná společnost sídlila na hromadné adrese, jež se lišila od adresy uvedené ve smlouvě a na objednávkách. Víceero rámcových smluv uzavřených žalobcem s touto společností neslo shodné číselné označení a ve smlouvách se vyskytovala

řada nelogičností (např. ve smlouvě z prosince 2011 byla stanovena cena pro duben 2011; ještě v den podpisu rámcové smlouvy 25. 6. 2012 byl zcela nelogicky uzavřen dodatek č. 1 k této smlouvě upravující množství dodaného oleje na čtvrtinu). V některých případech byly objednávky v rozporu s první rámcovou smlouvou ze dne 5. 12. 2011. Jako místo dodání řepkového oleje byl sjednán sklad, se kterým byla již v březnu 2012 ukončena skladovací smlouva. Žalobce platil dodavateli ColorShock na zahraniční bankovní účet. I v případě tohoto dodavatele žalobce při uzavírání obchodu v hodnotě stamilionů Kč nepožadoval obchodní záruky, složení peněžní jistiny, pojištění zboží či zajištění postupu při reklamaci zboží, ani nesjednal sankce za zpoždění či nedodržení dodávky, přestože se jednalo o nového obchodního partnera, který sídlil na hromadné adrese a nezveřejňoval účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku.

82. Ve vztahu k řetězci, v němž byla dodavatelem žalobce společnost Jima, žalovaný poukázal na to, že uvedená společnost od 9. 5. 2012 sídlila na hromadné adrese, podle účetní závěrky neměla žádnou provozovnu, žádné zaměstnance, zásoby nebo sklady či provozovny, její aktiva činila 106 000 Kč a hospodářský výsledek před zdaněním minus 79 000 Kč. Její jednatele byli hlášeni k trvalému pobytu na adresách sídla obecního úřadu. Žalobce přesto při uzavírání obchodu v hodnotě několika milionů Kč nesjednal obchodní záruky, složení peněžní jistiny, pojištění zboží či zajištění postupu při reklamaci zboží, ani nesjednal sankce za zpoždění či nedodržení dodávky. Při navazování obchodní spolupráce s touto společností navíc jednal s osobou, jež nebyla jejím jednatelem ani společníkem.
83. Co se týče obchodního řetězce, v němž jako žalobcův dodavatel vystupuje společnost Holtren, žalovaný upozornil na to, že žalobce při uzavírání obchodu v hodnotě stamilionů Kč nepožadoval obchodní záruky, složení peněžní jistiny, pojištění zboží, jakož i zajištění postupu při reklamaci zboží, ani nesjednal sankce za zpoždění či nedodržení dodávky, i když se jednalo o nového obchodního partnera. Jeho dodavatel několikrát změnil sídlo, od 14. 11. 2012 měl sídlo na hromadné adrese a nezveřejňoval účetní závěrky do sbírky listin v obchodním rejstříku. Žalobce platil tomuto dodavateli na zahraniční bankovní účet, přestože se jednalo o tuzemskou společnost. Jako místo dodání řepkového oleje byl sjednán sklad, se kterým byla v březnu 2012 ukončena skladovací smlouva. Při přebírání surového řepkového oleje musel žalobce z železničních nákladních listů CIM a mezinárodních nákladních listů CMR vědět, že se jedná o přímé dodávky od společností z JČS. Vzhledem k tomu, že měl k dispozici nákladní listy, žalobce věděl či vědět mohl, že v obchodním řetězci je zapojena i společnost FPG, o které by z veřejně dostupných zdrojů zjistil, že se jedná o dalšího „nováčka“ na trhu bez historie a zkušeností s milionovými obchody, který sídlil na virtuální adrese, nezveřejňoval účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku a jehož jednatelem J. K. měla hlášen trvalý pobyt na Městské části Praha 13.
84. Rovněž v případě obchodního řetězce, v němž jako dodavatel žalobce figuruje společnost BDB, žalovaný zjistil, že žalobce při uzavírání obchodu v hodnotě desítek milionů Kč nepožadoval obchodní záruky, složení peněžní jistiny, pojištění zboží, jakož i zajištění postupu při reklamaci zboží, ani nesjednal sankce za zpoždění či nedodržení dodávky, i když se jednalo o nového obchodního partnera, který nezveřejňoval účetní závěrky do sbírky listin v obchodním rejstříku. Žalobce rámcovou smlouvu se společností BDB, která byla zapsána do obchodního rejstříku dne 22. 11. 2012 se sídlem na hromadné adrese, uzavřel dne 21. 1. 2013. Při přebírání surového řepkového oleje musel žalobce z železničních nákladních listů CIM a mezinárodních nákladních listů CMR vědět, že se jedná o přímé dodávky od

společností z JČS. Jako místo dodání řepkového oleje byl v některých případech sjednán sklad, se kterým byla v březnu 2012 ukončena skladovací smlouva.

85. Většinu shora uvedených zjištění, jež vzal žalovaný v potaz v rámci tzv. vědomostního testu, žalobce žádnou relevantní argumentací v žalobě nezpochybil. Jeho bezobsažné konstatování, že „*považuje za absurdní a nepřijatelné, aby bylo takto pomíjeno reálné posouzení toho, zda vzhledem ke konkrétním skutkovým okolnostem měl a mohl vědět o daňovém podvodu*“, není způsobilým žalobním bodem, na jehož základě by soud mohl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí.
86. Nutno připustit, že správcem daně zjištěné okolnosti sice nejsou nezákonné, a některé z nich by samy o sobě za jiných okolností nemusely být ani nestandardní (např. přítomnost nově založené společnosti v obchodním řetězci), avšak v dané věci tvoří ve svém souhrnu logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl.
87. To, že ve smlouvách uzavřených mezi žalobcem a jeho dodavatelem chyběla smluvní ujednání upravující například sankce za zpoždění či nedodržení dodávky zboží, pojištění zboží či postup při reklamaci zboží, je i dle názoru soudu nutno považovat za velmi neobvyklé. Žalobcova argumentace, že žádné riziko nenesl a více méně počítal s tím, že nějaká dodávka nebude realizována, resp. že pro něj bude finančně nevýhodná, není způsobilá zvrátit opodstatněnost závěru žalovaného o neobvyklosti takového postupu a soud ji nadto považuje za krajně nevěrohodnou. Jak žalovaný přílehlavě poznamenal, v běžném obchodním styku je obvyklé, že obchodní smlouvy jsou formulovány maximálně konkrétně, aby mohla být zajištěna vymahatelnost práv a povinností z nich plynoucích. Každý rozumný podnikatel, jenž postupuje s péčí řádného hospodáře a zachovává pravidla přiměřené opatrnosti a obezřetnosti, dbá při uzavírání smluv s obchodními partnery na to, aby ve smluvních ujednáních ošetřil možná rizika spojená s uzavíraným obchodem, jež souvisí s dodržáním sjednané doby dodání zboží, jeho množství, kvality, postup při reklamaci vad, rizika vzniku škody na zboží apod. Uvedené platí tím spíše, jedná-li se o obchody v řádech milionů korun (a vyšší) realizované s novými obchodními partnery. Cílem, který žalobce nepochybně sledoval při uzavírání smluv se svými dodavateli, bylo dodání zboží specifikovaného ve smlouvě ve sjednané době. Naprosto nelze věřit tomu, že žalobci bylo lhostejné, zda se dodání zboží – surového řepkového oleje ve vysokých objemech – uskuteční či nikoliv, nebo že dokonce počítal s tím, že pro něj dodávka zboží bude finančně nevýhodná (což by odporovalo samotné podstatě podnikání jakožto činnosti provozované za účelem dosahování zisku), a že z těchto důvodů při uzavírání smluv se všemi výše zmíněnými dodavateli netrval na tom, aby jejich obsahem byla též obvyklá ujednání sledující ochranu jeho práv. O přístupu žalobce k uzavíraným smlouvám nadto svědčí i v nich obsažené rozpory a nelogičnosti, na které žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž poukázal.
88. Žalobce v daňovém řízení a ani v řízení před soudem neuvedl jediný rozumný důvod, proč by měl svým tuzemským dodavatelům ColorShock a Holtren platit za dodání zboží na jejich zahraniční účet, a vystavit se tak riziku, že se stane ručitelem za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Z hlediska způsobu placení za jemu dodané zboží mohlo být žalobci naprosto lhostejné, kde řepkový olej nakoupil jeho dodavatel a jaký účet přitom použil. Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2012 nabylo účinnosti ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH zakotvující ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se žalobce realizací úhrady za zboží na zahraniční účet svých dodavatelů akorát vystavil riziku, že se stane ručitelem za nezaplacenou daň z těchto plnění, ačkoliv se tomu mohl snadno vyhnout. Toto zjištění žalovaný právem vyhodnotil jako jednu z mnoha nestandardních okolností.

89. Žalovaný nikdy netvrdil, že povědomí žalobce o tom, že zboží pochází z JČS, je „zakázanou skutečností.“ Žalobce v odvolání sám uvedl, že obchody se realizovaly jako traťové dodávky bez skládání zboží, kdy zboží bylo naloženo u prvního dodavatele a složeno u posledního odběratele. Povědomí o tom, kdo je dodavatelem zboží z JČS a kdo je jeho prvním odběratelem v ČR, mohl žalobce získat mj. ze železničních nákladních listů CIM a mezinárodních nákladních listů CMR. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce nutně věděl, jak obchody ve skutečnosti probíhaly, tj. že se jedná o přímé dodávky od společností z JČS, a musel si být vědom skutečnosti, že další společnosti zapojené do obchodního řetězce v něm vystupují pouze jako přefakturační články, které zboží reálně nikdy neviděly. I toto zjištění žalovaný v rámci vědomostního testu oprávněně vyhodnotil jako objektivní okolnost, která, ač sama nemusí být v rozporu se zákonem, ve spojení s dalšími okolnostmi prokazuje, že žalobce věděl, nebo přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH.
90. K žalobcovu tvrzení uplatněnému ve vztahu k dodavateli Holtren, že železniční listy mu byly k dispozici až po uskutečnění obchodu a nikoli předtím, soud uvádí, že žalobce se jmenovaným dodavatelem obchodoval dlouhodobě (ve zdaňovacích obdobích leden 2013, únor 2013 a duben až červen 2013). Při uzavírání smluv ve zdaňovacích obdobích duben až červen 2013 tudíž už musel mít k dispozici železniční nákladní listy vztahující se k dodání zboží na základě obchodních transakcí realizovaných v předchozích zdaňovacích obdobích.
91. Obrana žalobce, že obcházení dodavatelů je v obchodní praxi chápáno jako podvodné jednání, a že ten, kdo se pokusí takto postupovat, je často na trhu následně diskvalifikován jako neseriózní partner, je toliko obecným a paušálním konstatováním, které žalobce ve vztahu k obchodním transakcím na relevantním trhu ničím nedoložil. Tato jeho obrana pomíjí realitu nyní posuzované věci, kdy se jednalo o „traťové dodávky“ bez skládání zboží, v nichž předchozí články zapojené do šetřených obchodních řetězců zboží pouze přeprodávaly. Lze důvodně pochybovat o tom, že „vynechání“ některého z těchto předchozích článků v obchodním řetězci by žalobce na trhu jakkoliv diskvalifikovalo. Žalobce navíc své tvrzení o nemožnosti obejít dodavatelů sám popírá v další části své argumentace, v níž mj. uvádí, že *„(v) případě potřeby dalšího zboží potom kupuje tento obchodník zboží od dodavatele svého dodavatele za vyšší cenu, než když kupuje zboží přes další článek.“* Nutno dodat, že i tato část žalobcovy argumentace, v níž poukazuje na obecně známý fakt „množstevní slevy“, tj. dosažení nižší ceny za zboží odebrané ve větším množství, je krajně obecná a není z ní ani v nejmenším patrné, že by se vztahovala k některému konkrétnímu obchodu žalobce s výše jmenovanými dodavateli realizovanému v rozhodných zdaňovacích obdobích.
92. Jelikož daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a též objektivní skutečnosti, z nichž vyplynulo, že žalobce o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, spočívalo důkazní břemeno ohledně dostatečných preventivních opatření, které přijal k zabránění své účasti na podvodu na dani, výlučně na žalobci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016 č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, body 66 a 69). Žalobce ale toto důkazní břemeno neunesl. Namítl sice, že přijal veškerá v té době obvyklá opatření, tato však nijak blíže nespécifikoval. Pouhé ověření

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

identifikačních údajů jeho dodavatelů z veřejných rejstříků, jehož se v žalobě dovolává, za dostatečná preventivní opatření považovat nelze. Důkazem prokazujícím přijetí jakýchkoliv (tím méně dostatečných) opatření ze strany žalobce není ani pouhý fakt, že jím zvolení dodavatelé byli schopni dodávku zboží realizovat. Jinými slovy řečeno samotná skutečnost, že obchodní transakce proběhla, nesvědčí o přijetí jakýchkoliv opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu některou ze smluvních stran.

93. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vypočetl řadu nestandardních okolností (viz výše), jež měly žalobce podnítit k větší obezřetnosti vůči jeho obchodním partnerům a uvedl zároveň některá konkrétní opatření, jež žalobce v tomto směru mohl a měl učinit. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobce mohl z veřejného rejstříku zjistit, že jeho dodavatelé jsou čerstvě založené společnosti se sídly na hromadných adresách, jež buď do sbírky listin vůbec nezakládaly účetní závěrky, z nichž si lze učinit obraz o ekonomické situaci společnosti, nebo ze založených listin vyplývalo, že nemají žádné zaměstnance nebo aktiva. V dispozici žalobce samozřejmě bylo ovlivnit obsah smluv, které uzavíral se svými dodavateli. Žalobce si dále neověřoval, zda je osoba, s níž jedná, oprávněna danou společností zastupovat. Neexistoval též žádný rozumný důvod, proč by měl žalobce některým svým tuzemským dodavatelům platit za dodání zboží na jejich zahraniční účet, a vystavit se tak riziku, že se stane ručitelem za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.
94. Neobstojí ani žalobcova argumentace, že i podle sdělení samotného Generálního finančního ředitelství zveřejněného na webových stránkách pro prověření subjektu – obchodního partnera stačí jeho kontrola v obchodním a insolvenčním rejstříku a v registru nespolehlivých plátců. Žalobci lze přisvědčit v tom, že ověření obchodního partnera ve veřejných databázích lze zásadně považovat za dostatečné. To ovšem platí jen v případě, že nevykazuje známky nestandardního chování a nevyvstanou-li v souvislosti s ním žádné pochybnosti. Žalovaný nicméně poukázal na celou řadu indicií odůvodňujících podezření, že na straně dodavatelů žalobce byly nesrovnalosti, které žalobce mohl zjistit právě z veřejného rejstříku a které jej měly vést k důkladnějšímu prověření těchto partnerů a k větší opatrnosti při jednání s nimi. Konkrétní okolnosti obchodů uzavřených mezi žalobcem a jeho dodavateli však vypovídají o absenci takové potřebné opatrnosti. Ta je mj. patrná z neprověřování jednatelských oprávnění osob, s nimiž žalobce jednal, či z absence obvyklých ujednání ve smlouvách, jejichž předmětem bylo zboží v mnohamiliónové hodnotě. Některé z těchto okolností (shora uvedené rozpory a nelogičnosti v uzavřených smlouvách nebo platby bezdůvodně zasílané tuzemským dodavatelům na zahraniční účty) nasvědčují tomu, že žalobce byl do daňových podvodů zapojen vědomě.
95. Soud *obiter dictum* dodává, že sdělení Generálního finančního ředitelství, jehož se žalobce dovolává, se týkalo skutkově zcela odlišného případu, v němž GFŘ při nákupu zboží (mobilních telefonů) vystupovalo v pozici koncového zákazníka, takže z přijetí tohoto plnění ani nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně. Jeho sdělení se proto nemohlo týkat požadavku na obezřetnost daňových subjektů v souvislosti s uplatňováním nároku na odpočet DPH. Již z tohoto důvodu je vyloučeno, aby jím byla taxativně vymezena veškerá opatření potřebná k zamezení účasti na daňovém podvodu, jejichž přijetí lze na daňovém subjektu vyžadovat ve světle judikatury SDEU.
96. Uzavírání obchodů v řádech miliónů korun (a vyšších) bez důkladného prověření nového obchodního partnera, uzavírání takových obchodů na základě smluv postrádajících náležitosti, jejichž smyslem je „zajištění“ smluvních stran pro případ porušení smluvních závazků druhou smluvní stranou, placení tuzemským dodavatelům za jimi dodané zboží na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zahraniční účty, a stejně tak ani nezakládání účetních závěrek do sbírky listin obchodního rejstříku rozhodně nelze označit za „*zcela obvyklé jednání daňových subjektů*“, resp. za „*zcela obvyklou a zavedenou obchodní praxi*“, jak tvrdí žalobce.

97. Vědomostní test, resp. posouzení existence objektivních okolností svědčících o zapojení žalobce do obchodování v podvodem zatíženém řetězci provedl žalovaný na základě konkrétních skutkových zjištění vztahujících se k danému případu, nikoliv na základě žalobcem zmíněného obecného přístupu finanční správy, že „*každý podnikatel je podezřelý*“.
98. Žalobcem citovaný názor bývalého generálního ředitele Generálního finančního ředitelství není obecně závaznou právní normou či jiným pramenem práva a nemá ani váhu soudní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, takže není způsobilý zpochybnit aplikovatelnost závěrů z této judikatury vyplývajících. Nadto lze podotknout, že žalobce ani nejednal v souladu s tímto názorem, neboť se při obchodování s řepkovým olejem s výše uvedenými dodavateli „*nechoval standardně*“.
99. To, že žalobce dle svých slov přistupoval shodně ke všem obchodům, které prováděl, svědčí o jediném – a sice že při výkonu podnikatelské činnosti soustavně jednal neobezřetně a nepřijal potřebná opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
100. Žalobce v žalobě neoznačil žádný jiný případ, jenž by byl skutkově shodný či podobný nyní projednávané věci, a soud proto nemohl přitakat námitce, v níž vytýká žalovanému porušení ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, které správci daně ukládá povinnost dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Tuto námitku žalobce uplatnil ve spojení s argumentací, že žalovaný neodůvodnil, proč jeho jednání označuje za nedostatečnou obezřetnost a požaduje po něm předložení dalších důkazů. Toto žalobní tvrzení ovšem neodpovídá skutečnosti – žalovaný v napadeném rozhodnutí obšírně a přitom naprosto srozumitelně zdůvodnil, v čem konkrétně spatřuje nesrovnalosti (nestandardnost) spojené se žalobcem realizovanými obchody, a s jakými objektivními skutečnostmi tedy spojuje požadavek, že žalobce měl prokázat přijetí rozumných opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu.
101. Soud nepřisvědčil ani námitkám, jimiž žalobce brojí proti nepřiznání osvobození od DPH v souvislosti s prodejem zboží do JČS jeho odběratelům DOP-EL, BYTOS a J&T.
102. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném v rozhodných zdaňovacích obdobích dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Podle odst. 5 téhož ustanovení dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Toto ustanovení je odrazem čl. 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.
103. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 4. 2013 č. j. 1 Afs 104/2012 - 45 dovodil, že k uplatnění nároku na osvobození od DPH je třeba kumulativně naplnit tyto tři podmínky: „*Zboží musí být dodáno do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží musí být odesláno (přepraveno) do jiného členského státu a přeprava zboží musí být zajištěna plátcem, pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou.*“ Důkazní břemeno ohledně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

naplnění těchto podmínek tížilo s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu žalobce jakožto osobu povinnou k dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 č. j. 1 Afs 104/2012 - 45).

104. Jak Městský soud v Praze konstatoval již v rozsudku ze dne 16. 7. 2020 č. j. 10 Af 23/2017 – 66, z judikatury SDEU vyplývá, že opatření členských států k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům jsou legitimní. Prostor pro stanovování podmínek, za nichž se uplatní osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně, však není bezbřehý a je omezen obecnými právními zásadami. SDEU připustil, že „*není v rozporu s právem Společenství požadovat, aby dodavatel přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. [...] Okolnosti, že dodavatel jednal v dobré víře, že přijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, a že je vyloučena jeho účast na podvodu, tudíž představují důležité skutečnosti pro určení možnosti uložit tomuto dodavateli povinnost zaplatit DPH a posteriori.*“ (viz rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, Teleos a další). Na to SDEU navázal v pozdější judikatuře, v níž dovodil, že „*k tomu, aby měl dodavatel zboží nárok na osvobození od daně [...], musí předložit důkaz, že jsou splněny podmínky použití tohoto ustanovení, včetně podmínek stanovených členskými státy k zajištění správného a jednoznačného uplatňování uvedených osvobození, jakož i k zabránění jakýmkoli daňovým únikům, vyhbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.*“ (rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09, bod 46), a že „*není [...] v rozporu s unijním právem požadavek, aby dodavatel jednal v dobré víře a přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k zajištění toho, aby plnění, které uskutečňuje, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu.*“ (rozsudek ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, Mecsek-Gabona Kft, bod 48).
105. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal celou řadu nesrovnalostí při realizaci obchodů s řepkovým olejem mezi žalobcem a jeho odběrateli DOP-EL, BYTOS a J&T. Obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí (konkrétně jeho body 199 – 229) svědčí o neopodstatněnosti žalobní námítky, kterou je žalovanému vytýkáno, že v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu neuvedl, které důkazní prostředky byly v dané věci předloženy, které z nich osvědčil jako důkaz a jak tyto důkazy jednotlivě hodnotil. Ve zmíněných bodech napadeného rozhodnutí žalovaný srozumitelně a dostatečně podrobně uvedl, jaké jednotlivé důkazy žalobce předložil ohledně dodání zboží každému ze tří výše jmenovaných odběratelů do JČS (jednalo se o kupní smlouvy, objednávky, vystavené daňové doklady, dodací listy, prohlášení o dodání zboží aj.) a tyto pak zhodnotil jak jednotlivě, tak i v jejich vzájemné souvislosti. Pokud jde o všechna prohlášení o dodání zboží, žalovaný uvedl, že není možné spoléhat na písemná prohlášení odběratelů a zároveň neprověřovat jejich pravdivost. Ohledně rakouské společnosti J&T žalovaný dále vyšel z výpovědi jejího tehdejšího jednatele R. Č., jenž vypověděl, že se stal jednatelem společnosti v srpnu 2011, přičemž s firmou nikdy nepodnikal. Se žalobcem nikdy neobchodoval a nezná ani jeho jednatele a společníky. Svědek K. M. sice vypovídal opačně než svědek R. Čápek, avšak žalovaný zohlednil, že tento svědek nebyl oprávněn za společnost J&T jednat a jeho výpověď obsahovala nepravdy ohledně podpisů smluv vícero osobami. Ani svědci J. K. a Mgr. K. K. ve svých výpovědích nepotvrdili uskutečňování obchodů s řepkovým olejem mezi žalobcem a společností J&T. Žalovaný zohlednil rovněž výsledky mezinárodního dožádání, podle nichž společnost J&T nebyla v Rakousku nikdy ekonomicky činná, byla nekontaktní, nepodala žádné daňové přiznání, její adresa byla pouze poštovní a kancelářské služby byly přeměrovány do ČR. Pokud jde o slovenskou společnost DOP-EL, žalovaný uvedl, že tato byla nekontaktní a nespolupracovala se správcem daně, v místě svého sídla se nenacházela.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

K dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL žalobce předložil kupní smlouvy, vystavené daňové doklady, dodací listy, výkazy železničních vozů a česky psaná prohlášení o dodání zboží do JČS pro společnost DOP-EL vystavená touto společností (k hodnocení těchto důkazů žalovaným viz níže). Ohledně slovenské společnosti BYTOS žalovaný odkázal na (opět česky psaná) čestná prohlášení společnosti o odebrání a přepravení zboží, dále na sdělení slovenského správce daně, podle nějž společnost BYTOS zboží nepřepravila do JČS, ale ještě na území ČR je bez přepravy jako nepohyblivou dodávku prodala pod nákupní cenou jiné slovenské společnosti (CAPITALIA s.r.o.). Přeprava zboží začala v ČR a končila v Maďarsku nebo Rakousku. Z předložených železničních nákladních listů CIM vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepraveno ani společností BYTOS, ani pro ni, ale pro odlišné subjekty. Žalovaný vyhodnotil rovněž to, že v souvislosti s tvrzenými obchody neproběhly žádné platby přes bankovní účty. Žalovaný se vyjádřil také k daňovým dokladům č. 12B010210 ze dne 7. 8. 2012 a č. 12B010223 ze dne 9. 8. 2012, jimiž byla přefakturována uskutečněná silniční přeprava řepkového oleje z Čáslavi do Vukovaru (Chorvatsko) pro odběratele BYTOS. Žalobce i tento obchod deklaroval jako dodání zboží do JČS, přestože Chorvatsko se stalo členem Evropské unie až dne 1. 7. 2013, tj. téměř za rok od uskutečnění tohoto obchodu.

106. Soudu nezbyvá než zopakovat, že z napadeného rozhodnutí je nade vši pochybnost zřejmé, z jakých důkazů žalovaný při rozhodování ve věci samé vycházel, jaká zjištění z nich čerpal a jakým způsobem je hodnotil.
107. Žalobce prokazoval dodání zboží do JČS zejména čestnými prohlášeními jím tvrzených příjemců zboží. K tomu je však třeba připomenout judikaturu správních soudů, podle níž *„[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. [...] Stěžovatel se spoléhal především na písemná prohlášení svých odběratelů, aniž by dále prověřoval jejich pravdivost. Byť by se tento přístup jevil jako obchodně výhodný, představuje riziko vzniku daňových úniků. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Důkazní břemeno o uskutečněném dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty, které daňově uplatňuje, totiž leží právě na straně daňového subjektu. [...] Vzhledem k tomu, že v rámci intrakomunitárního obchodu Evropské unie není přímo monitorován přechod zboží přes hranice mezi jednotlivými členskými státy, není možné vyloučit riziko daňových podvodů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010 - 195; podtržení přidáno). V návaznosti na právě citované závěry soud uvádí, že v nyní projednávané věci existovaly zásadní pochybnosti o faktickém stavu, jež se týkaly jak celkového rámce obchodů v podvodných řetězcích popsáno v předchozí části rozsudku, tak samotného uskutečnění dodávek do JČS. Jelikož bylo prokázáno, že žalobce věděl nebo přinejmenším měl a mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, nemůže se dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů formulovaného rozhodnutím SDEU ve věci Optigen. V těchto případech se neuplatní základní ratio této judikatury SDEU, jímž je ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

108. Daňové orgány tudíž postupovaly správně, když neakceptovaly žalobcem předložená čestná prohlášení tvrzených příjemců zboží a požadovaly po žalobci předložení dalších dokladů, jimiž by věrohodně prokázal dodání zboží do jiného členského státu. V souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 14/2010 – 195 přitom bylo „*věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie*“. V témže rozsudku nicméně Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[o]becně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrželi dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele.*“
109. Právě s odkazem na toto rozhodnutí žalovaný v napadeném rozhodnutí označil jako zásadní důkazní prostředek mezinárodní nákladní listy (CMR a CIM), jejichž obligatorními náležitostmi upravenými v čl. 13 vyhlášky č. 8/1985 Sb., o Úmluvě o mezinárodní železniční přepravě (COTIF) jsou: označení železniční stanice určení; jméno a adresa jediného příjemce; pojmenování zboží; hmotnost zboží nebo místo ní obdobný údaj podle platných předpisů odesílací železniční stanice; počet kusů a druh obalů kusových zásilek; číslo vozu; podrobný seznam listin požadovaný celními nebo jinými orgány státní správy; jméno a adresa jediného odesílatele. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že nákladní listy byl povinen předložit žalobce, jehož v daňovém řízení tížilo důkazní břemeno stran prokázání nároku na přiznání osvobození od DPH v souvislosti s prodejem zboží do JČS, a nebylo povinností daňových orgánů opatřovat si je od příslušných přepravců.
110. Žalobce předložil nákladní listy pouze k některým obchodním případům. Ze zprávy č. 2 vyplývá, že předložil nákladní listy dokládající přepravu do jiného členského státu u dodávek pro společnost J&T, avšak tyto nákladní listy neprokazují dodání zboží mezi žalobcem a jmenovanou společností, neboť jako příjemce zboží je na všech listech uvedena společnost Rossi Biofuel Zrt., Maďarsko, a ani odesílatelem není pokaždé žalobce. Obdobně v případě dodávek pro společnost BYTOS žalovaný z CIM listů zjistil, že „*zboží nebylo z území CR přepraveno ani společností BYTOS, ani pro ni, ale pro odlišné subjekty*“. Ve vztahu k dodávkám pro společnost DOP-EL žalobce předložil výkazy železničních vozů. Žalovaný v rámci jejich hodnocení v napadeném rozhodnutí konstatoval, že na základě daňových dokladů č. 11B010593 a č. 11B010604 mělo v prosinci 2011 dojít k dodání celkem 1000t surového řepkového oleje (722,6t + 277,4t) k čemuž byly předloženy dva „*výkazy vozů přepravovaných s jediným nákladním listem*“. V případě dodávky 277,4t surového řepkového oleje byla jako odesílatel uvedena Lisovna Ústí nad Labem a.s., a jako příjemce „ENARGO a.s.“, Trnavská

cesta Leopoldov 920 41 (správně ENAGRO, a.s.); doprava z Ústí nad Labem do Leopoldova, SK. V případě dodávky 722,6t surového řepkového oleje byla jako odesílatel uvedena společnost „ENARGO a.s., SK“ a jako příjemce BioDiesel, Wien, Austria; doprava z Ústí nad Labem do Wien Lobau Hafen. Žalovaný shledal, že tyto výkazy nemůže považovat za důkaz o dodání zboží odběrateli DOP-EL na Slovensko, když v ani jednom případě na listech nefiguruje odběratel DOP-EL a z jednoho výkazu je patrné, že zboží vůbec na Slovensko nesměřovalo.

111. V případě dodávek surového řepkového oleje odběrateli DOP-EL ve zdaňovacích obdobích leden 2012, únor 2012, březen 2012 a duben 2012 žalovaný předně upozornil na to, že k dodání zboží ze dne 28. 2. 2012 nebyl předložen žádný výkaz vozů, a že neúplný výkaz vozů ze dne 7. 3. 2012, kde chyběla většina údajů, není způsobilý osvědčit dodání zboží do JČS. K výkazům vozů ze dne 5. 1. 2012, 17. 1. 2012, 31. 1. 2012, 26. 3. 2012 a 3. 4. 2012 pak žalovaný uvedl, že jako odesílatel zboží z ČR jsou na výkazech uváděny odlišné společnosti než žalobce. Z předložených výkazů vozů zároveň jednoznačně vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepravováno pro odběratele DOP-EL, ale pro odlišné subjekty, a proto nelze tyto doklady osvědčit jako důkaz o tom, že se jedná o dodání zboží do JČS plátcem této osobě registrované k dani v JČS, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou pro společnost DOP-EL. Žalovaný posoudil též ručně psané poznámky ve výkazech vozů, jež podle něj nemohou osvědčit cokoli, co je na výkazu uvedeno, jelikož je mohla dopsat jakákoli osoba a v jakémkoli okamžiku. Na základě výše uvedených skutečností žalovaný dospěl k závěru, že na předložené výkazy vozů nelze hledět jako na důkazní prostředek schopný osvědčit dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL, na jehož základě by žalobci bylo možné přiznat nárok na osvobození od daně dle § 64 ZDPH.
112. Pro úplnost je nutno dodat, že ve vztahu odběrateli DOP-EL žalovaný posoudil též předložený expediční příkaz č. 303011143 ze dne 26. 4. 2012, z něhož lze sice zjistit odběratele a příjemce zboží, kterým měl být žalobce, nicméně z něj není možné seznat, že zboží bylo z území ČR přepravováno, ani to, že bylo přepravováno pro společnost DOP-EL. Proto nelze ani tento doklad osvědčit jako důkaz dodání zboží žalobcem do JČS této společnosti.
113. S právě uvedenými závěry žalovaného, jež se týkají hodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků, především pak mezinárodních nákladních listů a výkazů železničních vozů, se soud plně ztotožňuje. Dle jeho názoru tyto závěry respektují pravidla logického uvažování a lze z nich bez obtíží seznat, z jakých důvodů tyto důkazní prostředky s ohledem na jejich obsah nelze osvědčit jako důkazy prokazující dodání zboží žalobcem jím tvrzeným odběratelům do JČS.
114. Nedůvodná je též žalobcová námitka, že žalovaný (správně správce daně) s ním odmítl projednat zprávu o daňové kontrole, čímž došlo k zásadnímu porušení jeho práv, protože neznalost hodnocení důkazů mu znemožnila realizovat právo na obranu proti tvrzení žalovaného. Z obsahu spisového materiálu soud zjistil, že žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledky kontrolních zjištění zachycených ve Zprávě č. 1, Zprávě č. 2 i Zprávě č. 3, k nimž se v poskytnuté lhůtě vyjádřil a správce daně na toto jeho vyjádření reagoval. V průběhu dalších jednání však žalobce pouze polemizoval se závěry správce daně a prodlužováním této fáze daňového řízení bránil ukončení daňové kontroly, z čehož bylo zřejmé, že se projednání zpráv o daňové kontrole vyhýbá. Správce daně proto v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu doručil zprávy o daňové kontrole žalobci do vlastních rukou, přičemž den jejich doručení

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

(1. 12. 2016 u Zprávy č. 1, 21. 1. 2016 u Zprávy č. 2 a 9. 2. 2016 u Zprávy č. 3) se považuje za den jejich projednání a ukončení daňové kontroly. Spolu se zprávami o daňové kontrole zaslal žalobci oznámení, že zpráva o daňové kontrole je mu doručována písemně podle § 88 odst. 5 daňového řádu z důvodu odepření jejího podpisu a s poučením, jaké právní důsledky její doručení má.

115. K obsahově obdobné odvolací námitce, kterou mu bylo vytýkáno neprojednání zpráv o daňové kontrole, se žalovaný vyjádřil v bodech 261 – 272 napadeného rozhodnutí, v nichž se s postupem správce daně ztotožnil. Žalobce na tuto argumentaci žalovaného v žalobě žádným způsobem nereagoval. Žádnou relevantní námitkou nezpochybnil, že mu všechny tři zprávy o daňové kontrole byly doručeny do vlastních rukou, a stejně tak nezpochybnil ani splnění podmínek pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, resp. tvrzení žalovaného, že zprávy o daňové kontrole odmítl podepsat, ačkoli právě na těchto důvodech napadené rozhodnutí stojí. Uvedená žalobní námitka proto nemůže být důvodná.
116. Soud nesdílí názor žalobce, že vzhledem k tomu, že zboží území ČR nakonec opustilo, mu nemůže být kladeno k tíži, že jeho odběratel zboží ještě na území ČR prodal jinému subjektu. Je tomu tak jednak kvůli shora odůvodněnému nedostatku dobré víry na straně žalobce, a dále kvůli tomu, že pro uplatnění osvobození nepostačuje skutečnost, že zboží nakonec fakticky opustilo území ČR, třeba i po několika dalších převodech vlastnického práva a v rámci jediného pohybu zboží (jako tomu patrně bylo v nyní posuzované věci), nýbrž je nezbytné, aby přeprava zboží do JČS byla součástí obchodní transakce mezi daňovým subjektem a jeho konkrétním odběratelem. K tomuto závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014 č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, v němž posuzoval obdobnou situaci: *„V posuzovaném případě se v podstatě jedná o řetězový obchod, na jehož počátku vystupuje stěžovatelka a na konci společnost Lear. V rámci tohoto obchodu došlo ke dvěma dílčími obchodními transakcím. První je prodej zboží mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE, druhou je prodej zboží mezi Grammer DE a společností Lear. Pro správné řešení daného sporu je nezbytné určit, jakou povahu měla první obchodní transakce. V zásadě se nabízejí dvě možné varianty. V případě, že by se jednalo o dodávku zboží bez přepravy, bylo by jí nutné označit za lokální plnění, které není od DPH osvobozeno. V souladu s rozsudkem Teleos je totiž nutné vykládat pojem ‚přepravení‘ tak, že v důsledku přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. [...] Naopak v případě, kdy by součástí posuzované transakce byla i přeprava do obce Neufahrn v Německu, byly by podmínky pro osvobození od DPH splněny. [...] Významným vodítkem pro posouzení, k jaké obchodní transakci přiřadit přepravu, jsou celní dokumenty a mezinárodní nákladní listy CMR. Ty se přitom nepochybně vztahují k obchodní transakci mezi společnostmi Grammer DE a Lear, které na nich figurují v postavení odesilatele a příjemce. [...] Platí totiž, že i když dvě po sobě následující dodání zakládají pouze jeden pohyb zboží, musí být považována za dodání, která po sobě časově následují. V daném případě dodávka mezi stěžovatelkou a společností Grammer DE předcházela dodávce mezi Grammer DE a Lear. Ve smyslu rozsudku EMAG je proto dodání mezi společnostmi Grammer DE a Lear druhým ze dvou po sobě následujících dodání, a proto k prvnímu dodání (mezi stěžovatelkou a Grammer DE), které bylo v tomto případě skutečně před přepravou zboží, došlo v tom státě, v němž se tato přeprava začala uskutečňovat – tedy v České republice (viz údaje na CMR a celních deklaracích). Fakticky se proto jednalo o lokální plnění, které osvobození od DPH nezakládá.“* V nyní projednávané věci žalobce předloženými důkazy neprokázal, že k přepravě zboží (řepkového oleje) do JČS došlo v rámci obchodní transakce realizované mezi ním a společnostmi DOP-EL, BYTOS a J&T jakožto jeho odběrateli. Zjištění učiněná správcem daně, jež následně aproboval v napadeném rozhodnutí žalovaný, prokazují opak, což mj.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

znamená, že na žalobcův případ nelze vztáhnout závěry obsažené v rozsudku SDEU C-430/09 Euro Tyres.

117. Žalobci lze sice přisvědčit v tom, že „skutečnost, že odběratel nepodal daňové přiznání na Slovensku, nemůže být ani určujícím důkazem o tom, že tam zboží skutečně přepraveno nebylo“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014 č. j. 5 Afs 83/2012 – 46), v nyní posuzované věci nicméně tato okolnost představovala pouze jednu z méně závažných indicií svědčících závěru, že zboží v rámci transakcí mezi žalobcem a jeho odběrateli nebylo dodáno do jiného členského státu.
118. Není pravdou, že se žalovaný nezabýval odvolací námitkou žalobce, že v souvislosti s dodávkami pro společnost BYTOS nemohla být zkrácena daň. Žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal v bodě 277 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl následující: „*Odvolací organ nemůže souhlasit s odvolatelem v názoru, že nedošlo ke zkrácení DPH v tuzemsku, neboť zboží v rámci obchodu mezi odvolatelem a společností BYTOS nebylo přepraveno do JČS, ale bylo ještě na území ČR prodáno a jedná se tak o uskutečněné zdanitelné plnění s povinností přiznat DPH – viz strana 38 a násl. Zprávy č. 2.*“ Řečeno jinak, ke zkrácení daně by došlo, pokud by bylo žalobci v souvislosti s dodávkami zboží pro společnost BYTOS přiznáno osvobození od daně ve smyslu § 64 ZDPH, neboť takový postup správce daně by byl v rozporu se zákonem.
119. Soud plně souhlasí se žalovaným, že nebyl důvod provádět žalobcem navržené místní šetření, neboť skutečnost, která měla být dle žalobce tímto důkazem prokázána, není podstatná pro posouzení otázky, zda v dané věci byly splněny zákonem stanovené podmínky pro přiznání osvobození od DPH žalobci v souvislosti s dodáním zboží do JČS. Jak žalovaný příležitostně konstatoval ve vyjádření k žalobě, i kdyby bylo ověřeno, že LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM nebyla odesílatelem zboží, neznamenalo by to zároveň, že jeho odesílatelem byl žalobce a zejména že příjemcem zboží byla společnost DOP-EL.
120. Žalovanému nelze než přitakat, že smyslem výsledku svědka je získání důkazu v podobě jeho svědecké výpovědi a nikoliv předkládání listin. Jak bylo soudem konstатовáno shora, důkazní břemeno stran prokázání splnění podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH, tížilo žalobce, jenž toto důkazní břemeno nemůže přenášet na žalovaného. Bylo tedy na žalobci, aby si obstaral dostatek takových podkladů, které by ve svém souhrnu prokázaly, že v rámci posuzovaných transakcí došlo k dodání zboží do JČS.
121. Soud v žádném případě nesouhlasí s tím, že předložení dokladů vztahujících se k přepravě zboží jeho odběratelům do JČS bylo mimo sféru žalobce. Byl to právě žalobce, kdo se svými odběrateli uzavřel smluvní vztah, v jehož rámci byl mj. upraven způsob přepravy zboží, a již z tohoto titulu měl možnost smluvně si zajistit a získat potřebné podklady, které by v budoucnu byly s to prokázat jím uplatněný nárok na osvobození od daně podle § 64 ZDPH. Pokud tak žalobce neučinil, jednal liknavě a tato liknavost jde výlučně k jeho tíži.
122. Žalovaný v bodech 275 a 277 napadeného rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč nepřistoupil k provedení výsledku žalobcem navržených svědků. Ve vztahu k odběrateli DOP-EL žalovaný konstatoval, že pokud jde o svědky, jimiž byli majitel skladu Čáslav a zástupce společnosti Oleochem, žalobce měl v Čáslavi i v Ústí nad Labem konsignační sklady a pověřené obsluhující pracovníky, kteří přijímali a vydávali zboží, a měl tak možnost získat veškeré podklady, které by prokazovaly nárok na osvobození od daně. Výslech pana Z. který doporučil jako spolehlivého obchodního partnera společnost DOP-EL, označil žalovaný za irelevantní, a to i z toho důvodu, že žalobce neprokázal dodání zboží do JČS

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

tomuto odběrateli. Žalovaný na tomto místě připomněl, že pochybnosti u dodávek odběrateli DOP-EL vznikly i v důsledku toho, že z předložených výkazů vozů vyplynulo, že zboží nebylo z území ČR přepravováno pro odběratele DOP-EL, ale pro odlišné subjekty. Výsledky jednání společností, které zajišťovaly dopravu, jež měli disponovat požadovanými doklady a měli prokázat, že zboží existovalo a opustilo Českou republiku, žalovaný neprovedl, protože existence zboží jednak nebyla nikdy zpochybňována, a rovněž proto, že pro splnění podmínek osvobození od daně dle § 64 ZDPH nepostačuje, aby zboží opustilo Českou republiku, ale je nutné prokázat dodání zboží konkrétnímu odběrateli. Pokud navrhovaní zástupci přepravních společností měli k dispozici důkazní prostředky prokazující dodání zboží do JČS odběrateli DOP-EL, žalobci nic nebránilo v tom, aby si tyto důkazy od nich obstaral. Žalobce nadto ani neuvedl, kteří dopravci a k jakým obchodním případům mají potvrdit dodávky zboží a disponovat požadovanými doklady. Ve vztahu k odběrateli BYTOS pak žalovaný, pokud jde o navržený výsledek majitele skladu Čáslav a zástupce společnosti Oleochem, argumentoval obdobně jako u odběratele DOP-EL. Navržený výsledek pana M., který doporučil jako spolehlivého obchodního partnera společnost BYTOS, označil žalovaný za irelevantní, a to i z toho důvodu, že žalobce neprokázal dodání zboží do JČS tomuto odběrateli. Také navrženou svědeckou výpověď spolčnicka CAPITALIA s.r.o., pana Ing. V. J., který měl být schopen prokázat přemístění zboží do JČS a byl navržen k prokázání skutečnosti o obchodech mezi společnostmi BYTOS a CAPITALIA s.r.o., označil žalovaný za bezpředmětnou, neboť jsou důkazy o tom, že žalobce nepřepřavil surový řepkový olej do JČS. Ze shromážděných důkazů totiž vyplývá, že předmětné zboží ještě na území České republiky bez přepravy prodal jako nepohyblivou dodávku společnosti BYTOS, což oznámila v odpovědi na mezinárodní dožádání slovenská daňová správa s tím, že se společnostmi BYTOS i CAPITALIA s.r.o., měly registrovat k DPH v České republice. Otázka přepravy a tím i přemístění zboží z tuzemska do JČS by se tak týkala obchodů, které z tuzemska uskutečňoval další kupující. Navrženou svědeckou výpověď zmíněného svědka lze dle žalovaného vyhodnotit jako bezpředmětnou i z toho důvodu, že žalobce neuvedl a ani nedoložil, ve kterých obchodních případech došlo v souladu se zásílatelskou smlouvou k předání zboží společnosti CAPITALIA s.r.o., jako přepravci pro BYTOS, a taktéž nepředložil žádné důkazní prostředky, které prokazují, že zboží převzal právě zasílatel CAPITALIA s.r.o., pro příkazce BYTOS.

123. Soud považuje toto vypořádání důkazních návrhů ze strany žalovaného správního orgánu za logické a plně se s ním ztotožňuje. Pro úplnost je nutno poznamenat, že proti konkrétním závěrům, jimiž žalovaný zdůvodnil neprovedení výsledku navržených svědků, žalobce v žalobě žádnou relevantní argumentaci nevznesl.
124. Neobstojí ani námitka žalobce, že žalovaný ničím nedoložil své konstatování, že (některé) zboží bylo prodáno ještě na území České republiky. Z bodu 208 napadeného rozhodnutí zřetelně plyne, že správce daně a potažmo též žalovaný tento závěr učinil na základě informací poskytnutých mu ohledně společnosti BYTOS slovenskou daňovou správou, podle nichž společnost BYTOS zboží nepřepřavila do JČS, ale toto ještě na území ČR bez přepravy jako nepohyblivou dodávku prodala pod nákupní cenou slovenské společnosti CAPITALIA s.r.o. S těmito informacemi pak koresponduje zjištění, že zboží nebylo z území ČR přepraveno ani společností BYTOS, ani pro ni, ale pro odlišné subjekty, které správce daně a žalovaný čerpali ze železničních nákladních listů CIM.
125. Žalobcem citované „tvrzení samotného žalovaného“ uvedené v bodu 277 napadeného rozhodnutí, podle něhož *„(s)ám prvostupňový správce daně uvedl, že slovenský správce daně*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

společnosti BYTOS potvrdil, že ta přiznala pořízení zdanitelných plnění, není tvrzením žalovaného, ale rekapitulací toho, co uvedl odvolatel (tj. žalobce) v případě dodávek odběrateli BYTOS.

126. Soud má vzhledem k výše uvedenému za to, že žalobcem předložené důkazy nejsou způsobilé prokázat splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně v souvislosti s prodejem zboží jeho odběratelům DOP-EL, BYTOS a J&T. Žalovaný nepochybil, jestliže při posouzení dodávek zboží těmito třem společnostmi na základě provedeného hodnocení důkazů přiřadil přepravu zboží do JČS nikoli k obchodní transakci mezi žalobcem a uvedenými společnostmi, nýbrž k obchodní transakci mezi těmito odběrateli a dalšími subjekty, jimž zboží následně prodali. Daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem, když za místo plnění u předmětných obchodních transakcí považovaly tuzemsko a nárok na osvobození od DPH z těchto transakcí žalobci nepřiznaly.
127. Protože žalobce neprokázal dodání zboží do JČS jeho tvrzeným odběratelům, nelze na něj vztáhnout závěry, které vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 9. 2014 č. j. 3 Afs 41/2014-46, a stejně tak ani závěry vyjádřené v rozsudku SDEU ze dne 27. 9. 2007 C-409/04 Teleos. Aplikaci posledně zmíněného rozhodnutí na daný případ navíc brání i to, že finanční orgány prokázaly žalobcovu účast na podvodu na DPH (viz výše).
128. Lze shrnout, že závěr žalovaného o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro přiznání osvobození od daně v souvislosti s prodejem zboží jeho odběratelům DOP-EL, BYTOS a J&T, má náležitou oporu v provedeném dokazování a následném hodnocení důkazů ze strany správního orgánu. Žalobcovo tvrzení, že tento závěr vychází pouze z nepodložených tvrzení žalovaného, se tudíž nezakládá na pravdě.
129. Závěrem soud uvádí, že žalobcovo konstatování, že byl v rozhodném období jedním z největších dodavatelů a vývozců surového řepkového oleje a řepkového šrotu a jeho obrat se pohyboval v miliardách Kč, není způsobilé zpochybnit správnost a zákonnost závěrů žalovaného týkajících se neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z důvodu účasti na obchodech zatížených podvodem a neprokázání osvobození od daně při dodání zboží do JČS dle § 64 ZDPH. Uvedené konstatování je pro posouzení souladu napadeného rozhodnutí se zákonem zcela irelevantní.
130. Soud tedy nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. o věci samé rozhodl bez nařízení jednání.
131. Žalobce nebyl v řízení úspěšný a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti v řízení nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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. 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,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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 28. listopadu 2023

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu