



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Gbagbos system a. s.**  
sídlem Dlouhá třída 1161/97, 736 01 Havířov  
zastoupený advokátkou Mgr. Karin Kulčárovou  
sídlem Dlouhá třída 1161/97, 736 01 Havířov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2019 č. j. 44942/19/5300-21445-709739,  
ve věci daně z přidané hodnoty

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2019 č. j. 44942/19/5300-21445-709739, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 27. 4. 2018 č. j.

2120753/18/3210-50525-800740, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2013 a stanovena povinnost úhrady penále.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jsou nezákonná, neboť došlo k prekluzi práva stanovit daň. Podle žalobce byla daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2013 zahájena po prekluzi práva stanovit daň. V rozhodné době byl žalobce měsíčním plátcem DPH, a proto lhůta pro daňové tvrzení k této dani skončila ke dni 25. 11. 2013. K zahájení daňové kontroly však došlo až dne 16. 12. 2016. Žalobce má za to, že nedošlo k marnému uplynutí doby stanovené správcem daně ve výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 18. 10. 2016, neboť žalobce reagoval na email správce daně ze dne 9. 11. 2016, a to telefonicky, když správci daně sdělil termín pro zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013, a to (z důvodu ekonomie daňového řízení) den 16. 11. 2016, neboť na stejný den byl správcem daně stanoven termín pro zahájení daňové kontroly za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 a leden–květen 2014. Následně žalobce správce daně informoval o nepředpokládané pracovní cestě odpovědných osob žalobce, která mu zabránila v účasti na zahájení daňové kontroly dne 16. 11. 2016, kdy současně vyzval správce daně ke stanovení náhradního termínu. Podle žalobce jeho jednání svědčí o dobré vůli umožnit správci daně zahájení daňové kontroly, mj. také za zdaňovací období říjen 2013 a k naplnění zákonné podmínky pro postup dle ust. § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) vůbec nedošlo. Jelikož do 25. 11. 2016 nebyla daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2013 zahájena, došlo k tomuto dni k prekluzi lhůty pro stanovení DPH za toto zdaňovací období.
- 2) Pro případ neúspěšnosti prvního žalobního tvrzení žalobce namítl, že k prekluzi práva stanovit daň došlo proto, že žalovaný nedoručil žalobci napadené rozhodnutí ve lhůtě 3 let od zahájení daňové kontroly. Žalovaný ve svých výpočtech k otázce prekluze vychází z předpokladu, že k počátku běhu tříleté lhůty došlo dne 14. 11. 2016 (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Nesprávně však předpokládá, že lhůta dle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu je lhůtou procesní, na kterou je možno aplikovat ust. § 33 daňového řádu, zejména pak odst. 4 tohoto ustanovení. Podle žalobce první výzva správce daně k umožnění zahájení daňové kontroly byla žalobci doručena 29. 10. 2016 a lhůta 15 dnů vypršela dne 13. 11. 2016, kteréžto datum připadlo na neděli. Marné uplynutí této lhůty má podle správce daně hmotněprávní účinky, kdy dochází k přetržení běhu prekluzivní doby ve smyslu § 87 odst. 6 daňového řádu. Podle žalobce má tato lhůta spíš znaky doby jako časového úseku, jehož uplynutí má právní význam pro vznik nebo zánik práva nebo povinnosti konkrétního subjektu. Podle žalobce platí, že pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu se neuplatní § 33 odst. 1 daňového řádu a tato hmotněprávní lhůta počne běžet v den, kdy uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nikoliv až v den následující. V posuzované věci proto podle žalobce lhůta započala běžet již 25. 11. 2013, kdy uplynula lhůta k podání daňového přiznání za zdaňovací období říjen 2013. Žalobce dále dovodil, že při vyloučení účinků ust. § 33 daňového řádu je nutno dojít k závěru, že k přetržení původní tříleté prekluzivní lhůty pro zahájení daňové kontroly došlo dne 13. 11. 2016 bez ohledu na to, že tímto dnem byla neděle a následující tříletá prekluzivní lhůta uplynula dne 13. 11. 2019, kdy v této lhůtě nedošlo k pravomocnému stanovení daně, protože napadené rozhodnutí bylo žalobci

doručeno až dne 14. 11. 2019. Žalobce pro úplnost uvádí, že ve věci nedošlo k žádné skutečnosti, s níž je ve smyslu § 148 odst. 2 daňového řádu spojeno prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok. Žalobce dále zdůraznil, že správce daně v průběhu daňové kontroly neprováděl žádné konkrétní úkony v rámci faktického dokazování, když veškerá jeho argumentace ve Zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“) se opírá o zjištění z daňového spisu společnosti FAU s. r. o. (dále jen „FAU“).

- 3) Napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný přičetl žalobci k tíži jednání jiného subjektu (společnosti FAU), což je v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Odůvodnění napadeného rozhodnutí tvoří prakticky výlučně popis obchodních operací tohoto jiného subjektu, jimiž došlo k narušení neutrality DPH, přičemž správce daně stejnou DPH požaduje od společnosti FAU i od žalobce. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), a to rozsudky sp. zn. 4 Afs 104/2018, sp. zn. 5 Afs 129/2006 a sp. zn. 5 Afs 60/2017, které vycházejí z judikatury SDEU. Podle žalobce není možné bez dalšího automaticky toliko na základě prostého personálního propojení dvou subjektů vztáhnout všechny výtky směřující vůči jednomu subjektu také na subjekt druhý. Správní orgány obou stupňů nezkoumaly, zda a do jaké míry se pan V. C. podílel na realizaci obchodního vztahu mezi FAU a žalobcem.
- 4) Napadené rozhodnutí je nezákonné, protože správní orgány obou stupňů neunesly důkazní břemeno a neprokázaly existenci nestandardních objektivních okolností:
  - objektivní okolnost č. 1 – způsob navázání kontaktu FAU s jeho dodavatelem a proces ověřování obchodních partnerů. Tato skutečnost má ve smyslu judikatury SDEU a NSS své místo v úvahách navazujících na závěr, že jsou dány podezřelé okolnosti posuzovaných transakcí a sama o sobě nepředstavuje skutečnost prokazující účast žalobce na daňovém podvodu, neboť představuje výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodu.
  - objektivní okolnost č. 2 – úhrada části kupní ceny na účet producenta pohonných hmot (dále jen „PHM“) společnosti SLOVNAFT a. s. (dále jen „SLOVNAFT“). Závěry správce daně svědčí o jeho absolutní neznalosti v oblasti obchodování s PHM. Žádný producent PHM nedá pokyn k naskladnění vlaku s PHM pro odběratele, dokud neobdrží zálohovou platbu. Jelikož před realizací naskladnění vlaku nelze s jistotou určit přesné množství PHM, je běžnou praxí producentů PHM požadovat od odběratelů zálohu ve vyšší částce, než kolik činí kupní cena za objednané množství PHM. Rozdíl je vypořádán po dodání PHM odběrateli. Tvrzení žalovaného, že se tímto postupem stala společnost FAU ručitelem za společnost VERAMI International Company s. r. o. (dále jen „VERAMI“), která neuhradila předmětnou DPH, je předčasné, resp. mylné, když Krajský soud v Brně v řízení vedeném pod sp. zn. 29 Af 102/2016 zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání proti výzvám ručiteli.
  - objektivní okolnost č. 3 – výše kupní ceny za PHM. Podle žalobce s odkazem na judikaturu správních soudů nemůže být objektivní okolností samotná skutečnost snížení ceny zboží v řetězci dodavatelů, neboť ta by se mohla stát objektivní skutečností jen tehdy, pokud by žalobce byl objektivně schopen snížení ceny rozpoznat. Správní orgány obou stupňů však u předmětných PHM rezignovaly na prokázání ceny obvyklé i na prokázání skutečnosti, že si žalobce musel být vědom napadného cenového rozdílu. Žalobci nebyla známa cena, za kterou

SLOVNAFT dodával PHM prvnímu odběrateli společnosti CORTINA Projects Limited (dále jen „CORTINA“), ani cena, za kterou předmětné PHM od svých dodavatelů odebraly společnosti VERAMI a LUIGI AK, s. r. o. (dále jen „LUIGI“).

- objektivní okolnost č. 4 – důvod zapojení žalobce do dodavatelského řetězce. Správní orgány obou stupňů uvedly, že jediným důvodem zapojení žalobce do řetězce bylo znesnadnění šetření řetězce prvostupňovým správcem daně. Žalobce zdůraznil, že se správcem daně po celou dobu daňové kontroly spolupracoval, předložil všechny požadované podklady a poskytoval správci daně veškerou součinnost, takže nelze hovořit o znesnadnění šetření. Společnosti, které jsou zapojeny do řetězce za účelem zastření jeho existence, sdílejí některé společné znaky (krátká obchodní historie, žádný obchodní majetek, nekontaktnost vůči správci daně, nekontaktnost statutárních zástupců vůči správci daně, neuhrazení daňových povinností). Žalobce žádný z těchto znaků nenaplnuje.
- 5) Správní orgány obou stupňů nesprávně posoudily opatření, která byla ze strany žalobce přijata za účelem vyloučení pochybností, že věděl nebo měl vědět, že obchodní transakce jsou zasaženy podvodem. Žalobce poukázal na relevantní judikaturu SDEU a NSS k této otázce a následně zdůraznil své interní kontrolní mechanismy (nařízení předsedy představenstva V. C. ze dne 14. 1. 2008, ve znění dodatků), které stanoví kontrolní povinnosti zaměstnanců žalobce před započítáním obchodování, jež byly následně implementovány také do interního nařízení jednatele společnosti FAU. Žalobce tak přijal veškerá opatření, která od něho mohou být rozumně vyžadována.

### 3. Žalovaný se k žalobě vyjádřil a uvedl:

K žalobnímu bodu 1) žalovaný poukázal na úkony správce daně i žalobce předcházející vlastnímu zahájení daňové kontroly, v nichž shledal naplnění zákonné podmínky § 87 odst. 2 daňového řádu, což mělo v souladu s ust. § 87 odst. 6 daňového řádu za následek přerušování lhůty pro stanovení DPH podle § 148 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že o telefonickém hovoru žalobce s úřední osobou správce daně ohledně termínu zahájení daňové kontroly za vymezené zdaňovací období neexistuje ve správním spise žádný záznam a žalobce ani v podané žalobě nespécifikoval, kdy mělo k tvrzenému telefonickému hovoru dojít. Daňová kontrola ve lhůtě předpokládané výzvou správce daně zahájena nebyla. Opakované žalobcovy omluvy z jednání již nařízeného označil žalovaný za jednoznačnou procesní obstrukci za účelem znemožnění zahájení daňové kontroly před marným uplynutím lhůty pro stanovení daně. Poukazuje-li žalobce na výzvu správce daně z 21. 11. 2016, pak touto výzvou nebyl vyzván ke sdělení termínu pro zahájení daňové kontroly za měsíc říjen 2013, ale za měsíce pozdější.

K žalobnímu bodu 2) žalovaný namítl, že žalobce ve své konstrukci vychází ze zjevně nesprávných premis, když předně pomíjí, že lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu počíná běžet znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola. Ta byla zahájena dne 16. 12. 2016. Poslední den lhůty by tak připadl až na 17. 12. 2019. Napadené rozhodnutí však bylo žalobci doručeno dne 14. 11. 2019. Nesprávný je také právní názor žalobce, že ust. § 33 daňového řádu nelze aplikovat na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Ustanovení § 33 daňového řádu upravuje obecná pravidla pro počítání času, běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně z toho nevyjímaje. Žalovaný poukázal na

odbornou literaturu k § 33 daňového řádu (*Baxa a kol., Daňový řád: Komentář. Wolters Kluwer*, dostupné v systému ASPI – dále jen „komentářová literatura“) a ustálenou rozhodovací praxi NSS (např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 168/2019, sp. zn. 1 Afs 172/2017).

K žalobnímu bodu 3) žalovaný uvedl, že přímým dodavatelem žalobce byla obchodní společnost FAU. Žalobce musel mít s ohledem na personální propojenost se svým dodavatelem dokonalé povědomí o mechanismu obchodování s PHM, k němuž docházelo v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Závěr o nutnosti odeprít žalobci jím uplatněný nárok na nadměrný odpočet proto nebyl postaven pouze na tom, že by žalobci bylo bez dalšího přičítáno k tíži jednání jiného subjektu. Dále žalovaný zdůraznil, že narušení daňové neutrality se nemůže úspěšně dovolávat ten, kdo se úmyslně podílí na daňovém úniku a ohrožil fungování tohoto systému. Žalovaný poukázal na související judikaturu SDEU (spojené věci C-439/04 a C-440/04 nebo C-131/13, C-163/13 a C-164/13) a také na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 82/2013.

K žalobnímu bodu 4) žalovaný uvedl, že existence objektivních okolností týkajících se navázání obchodní spolupráce společnosti FAU s jejími přímými dodavateli svědčí o neefektivnosti opatření přijatých žalobcem i společností FAU k zabránění účasti na podvodném řetězci. Existence těchto okolností ve spojení s dalšími nasvědčuje tomu, že žalobce o daňovém podvodu mohl a měl vědět. K objektivní okolnosti nižší ceny PHM žalovaný odkázal na argumentaci uvedenou v bodě 66 napadeného rozhodnutí. K ekonomickému opodstatnění zapojení žalobce do dodavatelského řetězce žalovaný odkázal rovněž na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrval na závěru o formální účasti žalobce v obchodním řetězci, která neměla racionální ekonomické opodstatnění.

K žalobnímu bodu 5) žalovaný uvedl, že dostatečnost přijatých opatření je nutno posuzovat ve vztahu k objektivním okolnostem, na jejichž základě měl žalobce pojmout podezření, že se účastní podvodu na DPH.

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 30. 9. 2021 č. j. 22 Af 6/2020-89, který byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 29. 2. 2024 č. j. 3 Afs 359/2021-94, jenž nabyl právní moci dne 1. 3. 2024 (dále jen „kasační rozsudek“). Věc byla současně vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.
6. V dalším řízení krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v kasačním rozsudku přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění-dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
7. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zaslal žalobci dne 10. 10. 2016 sdělení, že u něj dne 17. 10. 2016 zahájí daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2013. Dne 17. 10. 2016 byl správci daně doručen přípis, že se žalobce z důvodu zahraniční pracovní cesty k jednání nedostaví. Zmocněnci žalobce byla současně vypovězena plná moc, a to již dne 14. 10. 2016. Správce daně výzvou dle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 18.

10. 2016 vyzval žalobce k umožnění zahájení daňové kontroly. Dle obsahu správního spisu žalobce na výzvu nereagoval. Dne 21. 11. 2016 byl žalobce správcem daně vyzván ke sdělení termínu pro zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíců listopad a prosinec 2013 a leden–květen 2014. Daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2013 byla zahájena dne 16. 12. 2016.

8. Daňovou kontrolou správce daně zjistil, že v rozhodném období bylo hlavní činností žalobce obchodování s PHM a provozování čerpací stanice PHM. Ve sledovaném období žalobce pořídil 2 459 884 litrů PHM od svého výhradního dodavatele FAU na základě daňových dokladů č. 200233 a 200243 v celkové částce základu daně 36 811 706,35 Kč a DPH 7 730 458,40 Kč, které následně dodal jedinému odběrateli EUROBIT GROUP s. r. o. (dále jen „EUROBIT“). Zboží bylo dovezeno vagónovými soupravami od slovenské společnosti SLOVNAFT do daňového skladu společnosti TOPEK-Oil cz, a. s. v Pardubicích. Po naskladnění bylo zboží obratem prodáno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně žalobci, který je dále dodal společnosti EUROBIT. Následně byly PHM uvolněny do volného oběhu v ČR. Žalobce v podaném přiznání k DPH tvrdil, že mu vznikl nárok na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti FAU, což prokazoval předložením daňových dokladů na nákup PHM od FAU. Faktické uskutečnění žalobce prokázal přehledem zboží, certifikáty, výpisy z bankovního účtu, dohodou o dodávkách ropných produktů a soupisem dokladů pro účely DPH. Správce daně nepochyboval o faktické existenci PHM, ani o společnosti FAU jako dodavateli a společnosti EUROBIT jako odběrateli. Správce daně zjistil existenci dvou dodavatelských řetězců:

1. SLOVNAFT (SK) → CORTINA (GB) → HYDRO-WELL (HU) → BLESTERSON (CZ) → AVERANT (CZ) → VERAMI (CZ) → FAU (CZ) → žalobce (CZ) → EUROBIT (CZ).
2. SLOVNAFT (SK) → CORTINA (GB) → HYDRO-WELL (HU) → LUIGI (CZ) → FAU (CZ) → žalobce (CZ) → EUROBIT (CZ).

Ve sledovaném období byl předsedou představenstva žalobce V. C., který byl ve stejném období také jednatelem společnosti FAU. Společnosti BLESTERSON s. r. o. (dále jen BLESTERSON“) a LUIGI pořídily zboží z jiného členského státu, které následně fakturačně dodávaly dalším daňovým subjektům v řetězci. Za kontrolované období nepodaly přiznání k DPH, nevykázaly a neuhradily daň. Společnosti byly zapsány do obchodního rejstříku krátce před uskutečněním obchodních transakcí a v registru distributorů PHM těsně před uskutečněním obchodních případů, po jejichž uskutečnění ve stejný den 4. 11. 2013 jim byla registrace zrušena (ke společnostem blíže strana 38–39 ZDK). Správce daně dále zjistil, že v rámci obchodních řetězců probíhala zálohová fakturace vždy předtím, než byla každá vlaková souprava vypravena z daňového skladu společnosti SLOVNAFT. Cena PHM byla snížena společnostmi BLESTERSON a LUIGI při následném prodeji společnostem AVERANT COM s. r. o. (dále jen „AVERANT“) a FAU. Společnost FAU následně dodávala PHM žalobci za cenu nižší, než za jakou je pořídila od společnosti LUIGI, žalobce je dále dodával společnosti EUROBIT za cenu nižší, než za jakou je pořídil od společnosti FAU. Společnost FAU i žalobce pořizovali PHM od společnosti VERAMI a LUIGI za cenu nižší, než činila prodejní cena, za kterou SLOVNAFT prodal PHM společnosti CORTINA. Žalobce prováděl úhradu za dodání PHM společnosti FAU bezhotovostně na tuzemský účet a společnost FAU poukazovala platby formou záloh na zahraniční účet společnosti SLOVNAFT, tedy mimo dispoziční sféru svých přímých dodavatelů VERAMI a LUIGI a následný doplatek pak poukazovala dodavateli VERAMI a dodavateli LUIGI. Správce daně

na základě srovnání daňových dokladů (strana 40-42 ZDK) dospěl k závěru, že obchodování se zbožím probíhalo v krátkých časových intervalech, když měnilo majitele několikrát během jednoho dne. Jednotlivé články řetězců přitom postupovaly ve vzájemné shodě. Správce daně uzavřel, že k narušení neutrality daně došlo v obou obchodních řetězcích, kdy chybějící daň byla identifikována u přímých dodavatelů společnosti FAU, tj. u společnosti LUIGI a u společnosti BLESTERSON. Tyto společnosti správce daně označil jako společnosti typu „missing trader“ a společnosti AVERANT a VERAMI jako tzv. střední články řetězce (pozice „buffer“). Podstatné skutečnosti zjištěné o podrobnostech v řetězcích shrnul správce daně na straně 21–34 ZDK. Závěry o nedbalostním zapojení žalobce do podvodu učinil správce daně na stranách 42-48 ZDK.

9. Na základě učiněných zjištění byla žalobci rozhodnutím správce daně ze dne 27. 4. 2018 č. j. 2120753/18/3210-50525-800740 doměřena DPH za předmětné zdaňovací období a stanovena povinnost uhradit penále. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
10. V rámci dalšího řízení (po kasačním rozsudku) žalobce doplnil žalobní argumentaci podáním doručeným krajskému soudu dne 2. 5. 2024, v němž uvedl, že výslech paní D. D., DiS by měl primárně probíhat v řízení před finančními orgány, a to ve smyslu konstatní judikatury NSS a již proto je nezbytné žalobou napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k novému projednání. Pokud by tento důkaz měl být proveden v řízení před krajským soudem, pak žalobce z procesní opatrnosti navrhl, aby krajský soud provedl výslech jmenované za účelem potvrzení realizace telefonického hovoru jako reakce na e-mail ze dne 9. 11. 2016. Žalobce přitom dovozuje, že na základě tohoto telefonicky sjednaného termínu zahájení daňové kontroly marně neuplynula doba stanovená správcem daně výzvou k umožnění zahájení daňové kontroly ze dne 18. 10. 2016, s níž daňový řád spojuje účinky obnovení běhu lhůty pro stanovení daně, neboť žalobce reagoval na e-mail správce daně ze dne 9. 11. 2016 telefonicky. Pokud správce daně zahájil daňovou kontrolu až dne 16. 12. 2016, učinil tak po uplynutí prekluzivní lhůty určené pro zahájení daňové kontroly.
11. Dále žalobce k závěrům NSS vyjádřeným v bodě 32 kasačního rozsudku uvedl, že on sám, případně společnost FAU nemohli znát prodejní cenu PHM rafinerie SLOVNAFT. Úvaha žalovaného, že prodejní ceny rafinerií napříč EU musí bez dalšího a přesně odpovídat ceně PHM na komoditní burze v Rotterdamu, neodpovídá skutkové realitě a chování rafinerií na obchodním trhu. Žalovaný se konkrétnější vazbou propojení ceny PHM rafinerií a ceny na komoditní burze v Rotterdamu podrobněji nezabýval. Předpoklad žalovaného ohledně striktní vázanosti cenou z komoditní burzy není věcně správný, neboť společnost SLOVNAFT měla vlastní obchodní politiku, která bezpochyby nebyla striktně navázaná na cenu PHM na komoditní burze, ale byla vedena různým způsobem vůči různým odběratelům, jak plyne z Nálezů Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 10. 6. 2014 sp. zn. III.ÚS 151/2014, podle kterého SLOVNAFT přistupoval k různým svým dodavatelům odlišným způsobem. Tento náleží navrhl žalobce provést jako důkaz listinou. Žalobce nepopírá, že ceny PHM z komoditní burzy mají svůj význam, ale žalovaný jej nikdy blíže nerozebral, nepopsal, co z něj má plynout a co z něj dovozuje. Rozhodně však neplatí předpoklad žalovaného, že by nebylo možné se od těchto cen odchýlit. Ani případná znalost cen z komoditní burzy by proto neznamenala, že žalobce nebo společnost FAU znaly prodejní ceny společnosti SLOVNAFT. Podle žalobce měly finanční orgány provést

důkazní návrhy navržené společností FAU v rámci její daňové kontroly, aby zjistily, za jakou minimální cenu v rozhodném období prodávaly PHM jejich další producenti, čímž by se vyloučil nepřesný předpoklad žalovaného o bezpodmínečné vázanosti prodejních cen PHM ze strany rafinerií na ceny z komoditní burzy v Rotterdamu. Žalobce proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný se dostatečně nezabýval tím, zda vůbec žalobce či společnost FAU s jistotou mohli dovodit, za jaké ceny prodával PHM SLOVNAFT společnosti CORTINA. Žalobce navrhl, aby krajský soud zavázal žalovaného v dalším řízení zjistit minimální prodejní ceny producentů PHM v říjnu 2013, a to konkrétně u společností: BP P.L.C., ORLEN Unipetrol a.s., OMV Aktiengesellschaft a Royal Dutch Shell plc, čímž se vyloučí předpoklad žalovaného, že společnost FAU, potažmo žalobce měli dovodit neúměrně nízkou cenu PHM. Žalobce dále zdůraznil, že samotné snížení ceny zboží v řetězci dodavatelů, nemůže svědčit o povědomí žalobce o podvodu na DPH v obchodním řetězci, neboť by se muselo jednat o natolik značné snížení ceny, že by je žalobce musel být schopen rozpoznat tzv. na první pohled. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 95/2021, z něhož obsáhle citoval. Předpoklad žalovaného, že žalobce nakupoval za cenu neúměrně nízkou, proto neobstojí, neboť ke srovnání cen žalovaný nikdy nepřistoupil. Současně správní orgány obou stupňů rezignovaly na prokázání ceny obvyklé za předmětné PHM, a proto nemohly prokázat, že by cena, kterou za PHM plnění hradil žalobce, byla nápadně nižší než cena obvyklá a že tudíž žalobce případně společnost FAU mohly dovodit, že prodejní cena ze strany společností VERAMI a LUIGI byla podezřele nízká.

12. Krajský soud se primárně zabýval důvodností prvních dvou žalobních bodů, v nichž žalobce, i když pokaždé z jiných důvodů, namítal existenci stejné právní skutečnosti, a to prekluze práva stanovit daň.
13. Podle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu, neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.
14. Podle ust. § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu, ve výzvě správce daně stanoví lhůtu, jejíž běh počíná dnem doručení, ve které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit den a hodinu v rámci úředních hodin správce daně, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly, tuto lhůtu nelze prodloužit.
15. Podle ust. § 87 odst. 6 daňového řádu, marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě nastávají účinky podle § 148 odst. 3 a odpadá překážka pro podání dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování k dani, která měla být předmětem daňové kontroly.
16. Podle ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
17. V prvním žalobním bodě žalobce tvrdí, že nenastaly zákonem předvídané podmínky pro postup správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalobce neumožnil správci daně zahájení daňové kontroly v avizovaném termínu 17. 10. 2016, když téhož dne písemným sdělením omluvil svou neúčast a současně informoval správce daně o odvolání plné moci dosavadnímu právnímu

zástupci. V jednání žalobce shledal krajský soud shodně se správcem daně naplnění podmínek pro postup dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v žalobě neuvádí nic, co by legitimitu postupu správce daně zpochybnilo. Krajský soud podotýká, že k této procesní otázce se vyjádřil také NSS v kasačním rozsudku, když uvedl, že postup správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu byl v posuzované věci zcela na místě (bod 23 kasačního rozsudku).

18. Obsahem správního spisu má krajský soud dále za prokázané, že žalobce byl výzvou správce daně podle ust. § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 18. 10. 2016 vyzván k umožnění zahájení daňové kontroly za rozhodné období a současně byl poučen, že ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy je povinen správci daně sdělit den a hodinu, kdy je připraven k zahájení daňové kontroly. Následně bylo správcem daně žalobci e-mailem ze dne 9. 11. 2016 oznámeno, že dne 16. 11. 2016 proběhne ústní jednání za účelem zahájení daňové kontroly u žalobce za jiná zdaňovací období, a to listopad, prosinec 2013 a leden-květen 2014. E-mailem ze dne 16. 11. 2016 zaslaným v 8.15 hodin informoval žalobce správce daně, že se nedostaví z důvodu nepředpokládané zahraniční pracovní cesty v rozsahu 10 dnů. Současně požádal o stanovení náhradního termínu. Toto sdělení se přitom svým obsahem výslovně i časově vztahuje ke sdělení správce daně ze dne 9. 11. 2016, tj. k zahájení daňové kontroly za pozdější zdaňovací období, než je říjen 2013. Dle úředního záznamu ze dne 29. 11. 2016 jednatel žalobce správci daně telefonicky oznámil, že za žalobce bude v daňovém řízení jednat paní F., která se telefonicky ozve, až se vrátí z Indonésie. Dle úředního záznamu ze dne 8. 12. 2016 správci daně telefonovala Ing. D. F., daňová poradkyně, která předložila plnou moc k zastupování ve věci zahájení daňové kontroly za zdaňovací období září-prosinec 2013, leden-květen 2014 a srpen 2016 a dohodla se se správcem daně na zahájení daňové kontroly dne 16. 12. 2016. Dne 16. 12. 2016 byla současně zahájena také daňová kontrola za zdaňovací období říjen 2013. Dne 20. 1. 2017 podal žalobce námitku prekluze ve věci zahájení daňové kontroly za zdaňovací období září a říjen 2013.
19. Žalobní tvrzení, že blíže neurčeného dne žalobce telefonicky kontaktoval správce daně a v reakci na jeho e-mail ze dne 9. 11. 2016 mu sdělil, že bude připraven k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013 dne 16. 11. 2016 v 9.00 hodin, nemá oporu v obsahu správního spisu a žalobce sám toto tvrzení nijak neosvědčil, dokonce ani neuvedl přesné datum, kdy mělo k telefonickému hovoru dojít. Ani v časově navazující e-mailové korespondenci se správcem daně není konkrétně zmiňována daňová kontrola za období říjen 2013. Výzva ze dne 18. 10. 2016, jíž byl žalobce vyzván, aby sdělil den a hodinu, kdy bude připraven k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013, byla žalobci doručena dne 29. 10. 2016, což je skutečnost, kterou žádný z účastníků řízení nerozporuje. K doručení došlo marným uplynutím úložní doby v datové schránce žalobce (srov. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 76/2012). Ust. § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu upravuje speciální pravidlo pro počátek lhůty stanovené ve výzvě podle odst. 2 téhož ustanovení daňového řádu, a sice, že běh lhůty, v níž má daňový subjekt splnit svou povinnost vůči správci daně, počíná dnem doručení výzvy (*lex specialis* ve vztahu k § 33 odst. 1 daňového řádu). V souladu s ust. § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu proto běh lhůty 15 dnů, v níž byl žalobce povinen sdělit požadované údaje správci daně, započal již dne 29. 10. 2016. Patnáctým dnem lhůty byl tedy den 12. 11. 2016, což však byla sobota, a proto za použití obecných pravidel pro počítání lhůt (§ 33 odst. 4 daňového řádu) bylo posledním dnem lhůty pondělí 14. 11. 2016. Do tohoto data dle obsahu správního spisu žalobce vůči správci daně výzvou uloženou povinnost nesplnil.

20. NSS v kasačním rozsudku zavázal krajský soud, nechť se vypořádá s žalobcem navrženým důkazem – svědeckou výpovědí zaměstnankyně správce daně I. stupně paní D. D., DiS za účelem ověření, že telefonický rozhovor proběhl.
21. Krajský soud po opětovném posouzení věci znovu vyhodnotil žalobcovo tvrzení o sjednání dne a hodiny zahájení daňové kontroly telefonickou formou, a to ve všech zjištěných souvislostech, přičemž s ohledem na již dohodnutý termín zahájení daňových kontrol za jiná zdaňovací období ve shodném datu a čase je shledal logickým. Ve své úvaze k navrženému důkaznímu prostředku vyšel krajský soud z předpokladu, že žalobcovo tvrzení odpovídá skutečnosti a jím odkazovaný telefonický hovor se uskutečnil, přičemž jeho obsahem byla dohoda o zahájení daňové kontroly dnem 16. 11. 2016. Podstatné pro výslednou úvahu krajského soudu je však další jednání žalobce, jímž realizaci takto dohodnutého zahájení daňové kontroly zmařil, když se dne 16. 11. v 8:15 hod e-mailem omluvil „z důvodu nepředpokládané pracovní cesty v rozsahu 10 dnů mimo ČR odpovědné osoby oprávněné jednat za společnost“ a požádal o stanovení náhradního termínu. Žalobce v e-mailu nspecifikoval zahájení daňové kontroly, z něhož se omluvil, zdaňovacím obdobím, sám ale tvrdí, že omluva se týkala také zdaňovacího období říjen 2013. Nutno zdůraznit, že dle textu žalobcovy omluvy připadl poslední den zahraniční cesty jeho oprávněné osoby na den 26. 11. 2016, přičemž posledním dnem prekluzivní lhůty pro stanovení daně, resp. pro zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013 byl den 25. 11. 2016. Omluvný e-mail žalobce zaslal 45 minut před zahájením daňové kontroly, tvrzenou překážku na své straně nijak nedoložil, možnosti zmocnit k jednání jiný subjekt nevyužil. Jeho jednání lze proto označit jako svévolné zmaření zahájení daňové kontroly, jejíž den a čas ve smyslu § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu žalobce sám zvolil. Nepodložená omluva bezprostředně před vlastním procesním úkonem správce daně vyznívá zcela účelově a nevěrohodně.
22. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobcovo jednání ohledně zahájení daňové kontroly za říjen 2013 vykazuje znaky obstrukčního chování, které ve svém důsledku dospělo v situaci, že výzvě správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu bylo vyhověno jen „na oko“, neboť žalobce měl od počátku úmysl zahájení daňové kontroly zmařit při vidině brzkého uplynutí základní lhůty pro stanovení daně. K tomuto závěru krajského soudu přispěly i okolnosti první omluvy ze zahájení daňové kontroly ze dne 17. 10. 2016, v podstatě dle totožného scénáře, nad jejichž neobvyklostí se pozastavil i NSS v kasačním rozsudku (bod 23) a které byly také důvodem vydání výzvy dle § 87 odst. 2 daňového řádu. De facto tak vznikla situace, kdy výzvě správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu nebylo vyhověno. Marným uplynutím lhůty pak v souladu s ust. § 87 odst. 6 daňového řádu nastaly účinky ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně, která by jinak skončila dne 25. 11. 2016. Nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu ode dne, kdy uplynula lhůta, kterou stanovil správce daně ke sdělení termínu, kdy bude žalobce připraven k zahájení daňové kontroly, tj. od 14. 11. 2016 (srov. komentářová literatura k § 87 odst. 6 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně tak byla legitimně prodloužena ve smyslu ust. § 87 odst. 6 daňového řádu ve spojení s § 148 odst. 3 téhož zákona. K prekluzi práva stanovit daň proto nedošlo a k zahájení daňové kontroly (16. 12. 2016) došlo řádně v této prodloužené lhůtě. Opačný výklad by vedl k libovůli na straně daňového subjektu a byl by proti smyslu ust. § 87 daňového řádu.

23. Na základě shora uvedené argumentace dospěl krajský soud k závěru, že není zapotřebí provést důkaz navržený žalobcem, tj. výslech zaměstnankyně správce daně I. stupně paní D. D., DiS, pro nadbytečnost, neboť výpověď navržené svědkyně by na úvaze krajského soudu nemohla ničeho změnit. Podstata sporné otázky totiž nespočívá v prokázání telefonického hovoru, ale v posouzení způsobu celkového jednání žalobce ve věci umožnění zahájení daňové kontroly, které krajský soud shledal obstrukčním.
24. V druhém žalobním bodě namítl žalobce opětovně prekluzi práva stanovit daň, a to v souvislosti s doručením napadeného rozhodnutí, k němuž podle žalobce došlo po uplynutí tří let od zahájení daňové kontroly. Krajský soud k tomuto tvrzení žalobce předně odkazuje na vypořádání předchozího žalobního bodu, na nějž ve své další argumentaci navazuje.
25. Vodítkem pro další úvahy krajského soudu je rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, čj. 5 Afs 21/2020-56, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 4225/2021, jehož závěry, i když se skutkově nejedná o zcela shodnou věc, jsou přílehlavé i pro nyní posuzovanou právní otázku. Především se jedná o závěr, že *v případě uplynutí hmotněprávní lhůty pro vyměření daně stanovené v § 148 odst. 1 daňového řádu se neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu.*
26. V nyní souzené věci se primárně nejedná o posouzení otázky běhu nové lhůty dle § 148 odst. 3 daňového řádu, ale o stanovení okamžiku, kdy nastanou účinky § 148 odst. 3 daňového řádu ve smyslu § 87 odst. 6 téhož zákona. Jak již soud dovodil v odst. 17 tohoto rozsudku, v posuzované věci bylo prvním mezníkem pro počítání běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně datum 29. 10. 2016, kdy byla žalobci doručena výzva správce daně dle § 87 odst. 2 daňového řádu a dle speciální úpravy o běhu lhůty (§ 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu) započala téhož dne žalobci běžet lhůta pro splnění jeho povinnosti vůči správci daně. Dalším rozhodným okamžikem je určení posledního dne této lhůty. Žalobce ve svých úvahách vychází z premisy, že s ohledem na zákonem stanovené následky marného uplynutí lhůty (§ 87 odst. 6 daňového řádu) se jedná o lhůtu s hmotněprávními účinky, a proto se pro počítání času neuplatní § 33 odst. 4 daňového řádu.
27. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí, když má za to, že posuzovaná lhůta je lhůtou procesní, a to lhůtou „správcovskou“, kdy správce daně na základě zákonného zmocnění (zde § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu) stanoví osobě zúčastněné na správě daní lhůtu k provedení určitého úkonu. Taková lhůta musí být ve smyslu základních zásad, jimiž je daňové řízení ovládáno, jednak přiměřená ve vztahu k charakteru uložené povinnosti, jednak musí být zaručeno, že nedojde k nepřijatelnému zkrácení práv daňového subjektu. Právě z tohoto důvodu se podle názoru krajského soudu při určení konce lhůty podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu uplatní pravidla daná § 33 odst. 4 daňového řádu, neboť práva daňového subjektu spojená s možností realizace povinnosti uložené výzvou nemohou být nepřijatelně zkrácena (srov. rozsudek NSS sp.zn. 5 Afs 21/2020, zejm. odst. 28, 33, 36).
28. Na základě této úvahy dospěl krajský soud k závěru vyjádřenému již v odst. 19 tohoto rozsudku, že v souzené věci bylo posledním dnem lhůty dle § 87 odst. 3 písm. c) pondělí 14. 11. 2016. S ohledem na následky marného uplynutí lhůty upravené v § 87 odst. 6 daňového řádu téhož dne došlo k *přerušení* původní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu a započal běh nové lhůty, tj. nastaly účinky § 148 odst. 3 téhož zákona. Posledním dnem nově stanovené prekluzivní lhůty pro stanovení daně žalobci za zdaňovací

období říjen 2013 pak byl den 14. 11. 2019. Téhož dne bylo žalobci napadené rozhodnutí doručeno, takže k prekluzi práva stanovit daň nedošlo. S žalobcem lze souhlasit v tom, že pro případ *uplynutí* hmotněprávní lhůty pro vyměření daně se neaplikuje § 33 odst. 4 daňového řádu, k čemuž také dospěl NSS v již zmiňovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 21/2020. V posuzované věci však taková situace vůbec nenastala, neboť zákonná lhůta pro vyměření daně dle §148 odst. 1 daňového řádu v důsledku marného uplynutí procesní lhůty dle § 87 odst. 3 písm. c) téhož zákona neuplynula, ale byla *přerušena*. Ani druhý žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal. S těmito závěry krajského soudu vyslovenými již v předchozím (zrušeném) rozsudku se ztotožnil NSS v kasačním rozsudku (bod 24 kasačního rozsudku).

29. Pro úplnost krajský soud považuje za nutné reagovat na vyjádření žalovaného k žalobním námitkám prekluze, neboť se s jeho právním názorem neztotožňuje. Zejména nelze akceptovat názor, že nová lhůta pro stanovení daně začala běžet zahájením daňové kontroly dne 17. 12. 2016, neboť je zcela v rozporu s právní úpravou obsaženou v § 87 odst. 6 daňového řádu. V podrobnostech soud odkazuje na odst. 19 a násl. tohoto rozsudku. Nesprávný je také názor žalovaného o možnosti aplikace obecných pravidel pro počítání času dle § 33 daňového řádu na prekluzivní lhůty. Žalovaným odkazovaná komentářová literatura i judikatura byly v tomto ohledu judikatorně překonány právě již zmiňovaným rozsudkem NSS sp. zn. 5 Afs 21/2020, publikovaným ve Sb. NSS. Jelikož se však tyto závěry žalovaného nijak nepromítly do obsahu napadeného rozhodnutí, soud uzavírá, že jakkoliv jsou věcně nesprávné, neměly vliv na přezkoumatelnost ani na zákonnost napadeného rozhodnutí.
30. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost napadených rozhodnutí z důvodu, že mu byla přičtena k tíži jednání jiného subjektu, tj. společnosti FAU a správce daně stejnou DPH požaduje od této společnosti i od žalobce.
31. Krajský soud ani toto žalobní tvrzení důvodným neshledal. Soud má za to, že personální propojení obou společností, tj. žalobce a FAU osobou V. C. v dvojediné roli předsedy představenstva žalobce a jednatele FAU představuje nejvyšší možnou míru personální propojenosti mezi dvěma právními osobami. Na základě této nesporné skutečnosti nelze v žádném ohledu uvažovat o tom, že by žalobce neměl vědomost o mechanismu obchodování a dílčích krocích ze strany FAU v obou funkčních řetězcích dodavatelsko-odběratelských vztahů. Závěry, které učinily správní orgány obou stupňů na základě zjištěného skutkového stavu, jež jsou vtěleny jak do ZDK (strana 46-48), tak do napadeného rozhodnutí (body 57 a násl.), shledal krajský soud logickými, racionálními, věcně správnými a plně přezkoumatelnými. Nemohl proto dospět k jinému závěru, než je v plném rozsahu aprobovat. Krajský soud přitom nepovažuje za přínosné opakovat argumentaci a závěry žalovaného uvedené v označené části přezkoumávaného rozhodnutí, s nimiž se plně ztotožnil, což bude blíže rozvedeno v následujícím textu tohoto rozsudku. S ohledem na stávající judikaturu (srov. například rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 As 175/2017-33) není úkolem soudu, aby donekonečna rekapituloval odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. Soud k uvedenému považuje za podstatné zdůraznit, že žalobce v podané žalobě argumentaci žalovaného uvedenou v bodech 57 a násl. napadeného rozhodnutí žádným konkrétním a nosným způsobem nerozporoval. Jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné formě v duchu prosté negace závěrů žalovaného. Ani žalobcem poukazovanou

judikaturu neshledal krajský soud přílehlavou, neboť nevystihuje specifikum personální propojenosti rozhodných subjektů v posuzované věci.

32. K obecnému žalobnímu tvrzení, že správce daně požaduje shodnou daň po žalobci i po FAU, krajský soud podotýká, že samotný fakt, že chybějící daň byla doměřena více subjektům vystupujícím v řetězci, je bez dalšího irelevantní. Jinou skutečností by bylo, pokud by doměřenou daň některý z těchto subjektů zcela nebo z části uhradil (srov. rozsudek NSS sp.zn. 3 Afs 85/2019). Takové tvrzení však žaloba neobsahuje.
33. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce brojí proti jednotlivým objektivním okolnostem. Krajský soud předesílá, že členění objektivních okolností na 1.-4. provedl žalobce a nemá předobraz ani v ZDK, ani v napadeném rozhodnutí. Správní orgány obou stupňů se jakémukoliv členění vyhnuly a objektivní okolnosti vymezily jejich slovním popisem v textu ZDK a napadeného rozhodnutí. Krajský soud v následující části rozsudku z důvodu přehlednosti vypořádává objektivní okolnosti dle členění, které zvolil žalobce.
34. V obecné rovině lze k objektivním okolnostem konstatovat, že závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu na DPH, vyžaduje od správce daně komplexní analýzu podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Pro závěr o nepoctivosti je pak nutné, aby tyto podezřelé okolnosti nebyly dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce na podvodu. V nyní posuzované věci žalovaný postupoval tak, že identifikoval jednotlivé podezřelé či nestandardní okolnosti, tyto analyzoval jak každou zvlášť, tak ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že je nelze vysvětlit jinak, než že žalobce o své účasti na podvodu mohl vědět, neboť nejsou vysvětlitelné jinak než nepoctivostí žalobce. Ve svém souhrnu jde o okolnosti, které měly žalobce varovat před zapojením do tohoto obchodu. Žalobce v žalobě nenabízí jiné myslitelné vysvětlení.
35. Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o zapojení do transakcí zasažených podvodem jsou vztaheny k daňovému subjektu. Jedná se o skutečnosti, které samy o sobě nejsou nejenže nezákonné, ale stojíce izolovaně, o ničem podvodném nespovídají. Teprve až jsou zasazeny do příběhu ostatních skutečností, stávají se těmi, které mají podezření vzbudit. Nelze posuzovat každou jednotlivě, ale v jejich souhrnu, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu a konkrétnímu daňovému subjektu, protože tyto chrání ty subjekty, které se v řetězci ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly nebo vědět mohly (srov. např. rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 252/2017, sp. zn. 1 Afs 304/2019 nebo sp. zn. 5 Afs 239/2020). Jinými slovy jde o indicie, které mají v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, a tyto z povahy věci jsou v každém jednotlivém případě jiné. Nejde tedy o jakousi kategorii objektivních, ve smyslu vždy platných skutečností, jejichž přítomnost vede k závěru o vědomosti daňového subjektu o zasažení transakce podvodem, a nepřítomnost k závěru opačnému, tedy vyloučení vědomosti daňového subjektu o podvodu.
36. V posuzované věci byl objektivní okolností č. 1 žalobcem označen způsob navázání kontaktu FAU s dodavateli a proces ověřování obchodních partnerů. Žalobce k hodnocení žalovaného namítl, že tento směšuje dvě rozdílné části daňového řízení, když má za to, že skutečnost, zda a do jaké míry si žalobce ověřoval obchodní partnery, neprokazuje jeho účast na daňovém podvodu, ale představuje výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí

Shodu s prvopisem potvrzuje J.V.

dostatečných opatření (tj. třetí krok vědomostního testu). Tato skutečnost má ve smyslu judikatury (rozsudek SDEU ve věci C-624/15 a rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 16/2017) své místo teprve v úvahách navazujících na závěr, že jsou dány natolik podezřelé okolnosti, které správci daně umožňují klást na žalobcovu obezřetnost zpřísněné nároky. Krajský soud tuto v podstatě velmi obecnou výtku žalobce neshledal důvodnou, neboť má za to, že druhý krok vědomostního testu (zjištění objektivních okolností) a třetí krok vědomostního testu (přijatá opatření) spolu velmi úzce souvisí, a proto se v úvahách správce daně vzájemně doplňují a prolínají. S touto úvahou krajského soudu se ztotožnil také NSS v kasačním rozsudku, bod 37. Ve vztahu k tomuto žalobnímu tvrzení proto krajský soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným nebo nezákonným. S ohledem na obecnost žalobního tvrzení krajský soud nemá, co by více k věci uvedl.

37. Jako objektivní okolnost č. 2 byla žalobcem označena úhrada části kupní ceny společností FAU na účet společnosti SLOVNAFT. Krajský soud má v návaznosti na obsah bodů 48-51 a následně 62-66 napadeného rozhodnutí za to, že žalobce v žalobě vytrhuje z kontextu dílčí část úvah a hodnocení žalovaného, neboť úhrada části kupní ceny přímo producentovi pohonných hmot ze strany FAU není sama o sobě v rámci vyhodnocení způsobu fungování dodavatelsko-odběratelských řetězců nejpodstatnější skutečností. Úvahy správce daně jsou vedle toho zaměřeny také na výši kupní ceny za pořizované PHM, která se vyznačovala častou variabilitou podle toho, mezi kterými subjekty řetězce zrovna docházelo k prodeji PHM. Žalovaný přitom také výslovně uvádí, že žalobce měl možnost ověření běžné ceny PHM na veřejném burzovním trhu s ohledem na dohodu Evropské unie o jednotnosti cen rafinerií, podle které rafinerie v celé Evropské unii prodávají své produkty za stejnou cenu, která se řídí cenou dosaženou na komoditní burze v Rotterdamu (viz bod 66 napadeného rozhodnutí). Tyto závěry žalovaného, jakož i jim předcházející vyhodnocení variability ceny mezi jednotlivými články řetězců, žalobce v žalobě žádným způsobem nerozporuje, ani se k nim nevyjadřuje. Na základě uvedeného nemá krajský soud, co by více k této objektivní okolnosti uvedl a žalobní tvrzení důvodným neshledal. NSS se v kasačním rozsudku s tímto vypořádáním krajského soudu ztotožnil (bod 31 kasačního rozsudku).
38. Za 3. objektivní okolnost byla označena výše kupní ceny za PHM, k čemuž žalobce uvedl, že není na něm, aby prokázal, že cena byla přiměřená a že správní orgány obou stupňů rezignovaly na prokázání ceny obvyklé za předmětné PHM.
39. Ve vztahu k této objektivní okolnosti byl krajský soud zavázán NSS v kasačním rozsudku, aby se k této dílčí námitce věcně vyjádřil, když jeho odkaz na přílehlavé části rozhodnutí žalovaného shledal NSS nedostatečným.
40. Krajský soud vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku uvádí, že obsahem správních spisů, zejména ZDK, má za prokázané, že úvaha správních orgánů obou stupňů týkající se výše kupní ceny za PHM není postavena na ceně obvyklé a tato otázka jde v podstatě mimo oblast úvah, jimiž se správní orgány ubíraly. Vymezení tohoto žalobního bodu se proto jeví v podstatě účelovým. Krajský soud při posouzení jeho důvodnosti vycházel především z obsahu ZDK, zejm. str. 42 a 45-48. Správce daně zde předně uvedl, že obchodní korporace FAU v období 1/2013-4/2013 realizovala nákupy PHM ve 12 případech přímo od obchodní korporace CORTINA, jež byla v roce 2013 jediným subjektem, který mohl prostřednictvím ucelených vlakových souprav dodávat PHM od společnosti

SLOVNAFT do ČR. Pořizovací cena od společnosti CORTINA byla s výjimkou 1 případu výrazně vyšší oproti šetřeným obchodním případům realizovaným v obou identifikovaných řetězcích, což je doloženo Tabulkou č. 15 na str. 42 ZDK. Správce daně v ZDK dále pokračuje charakteristikou společností VERAMI a LUIGI, jakožto v prvním případě nevýznamného obchodníka s PHM a v druhém případě začínajícího obchodníka s PHM, přičemž obchodní korporace FAU jako zkušený a dlouhodobý obchodník s touto komoditou je ve výrazném kontrastu k oběma jmenovaným obchodním korporacím. Jako nestandardní označil správce daně také skutečnost, že společnost FAU hradila zálohy na plnění od společností VERAMI a LUIGI přímo na banovní účet společnosti SLOVNAFT vedený v jiném členském státě. Na str. 47 ZDK pak správce daně opětovně zdůraznil, že společnost FAU byla významným obchodníkem s PHM, provozujícím daňový sklad, který přesto s oběma jmenovanými společnostmi začal obchodovat toliko na základě e-mailové korespondence a následné schůzky v Brně, přičemž obě společnosti nabízely PHM za výrazně nižší cenu než společnost CORTINA.

41. Z odkazovaného obsahu ZDK vycházel také žalovaný v bodech 48-67 napadeného rozhodnutí a ani on nestavěl své úvahy a závěry ohledně kupní ceny na ceně obvyklé. Na základě uvedeného lze shrnout, že správní orgány popsaly předmětnou objektivní okolnost zcela jednoznačně a srozumitelně a jejich závěry jsou podloženy provedeným dokazováním. Žalobci musela být prostřednictvím personálně spojené obchodní korporace FAU známa kupní cena, za kterou PHM prodávala společnost CORTINA, neboť společnost FAU byla jejím přímým odběratelem v měsících leden až duben 2013, tj. v období bezprostředně předcházejícímu obchodování FAU se společností VERAMI (od května 2013). Jak prokázal správce daně, ceny PHM od společností VERAMI a LUIGI (od října 2013) byly výrazně nižší než ceny od společnosti CORTINA, což žalobce nerozporuje. Výrazně podezřelé je také spojení společnosti FAU jako zkušeného, dlouhodobého obchodníka s PHM, provozujícího daňový sklad, s nevýznamnou společností VERAMI a na trhu s PHM začínající společností LUIGI.
42. V popsanych skutečnostech shledaly správní orgány obou stupňů objektivní okolnost, která byla navíc úzce spjata s předchozí objektivní okolností (odst. 37 tohoto rozsudku), již je úhrada části kupní ceny společností FAU přímo společnosti SLOVNAFT, namísto aby tak činily společnosti VERAMI a LUIGI. Tato propojenost objektivních okolností je v souladu s jejich charakteristikou vyjádřenou v odst. 34 a 35 tohoto rozsudku a s tím, jak je vnímána setrvalou judikaturou správních soudů. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vnímat odvisle od ostatních objektivních okolností, naopak tvoří vzájemně se propojující části jednoho příběhu. Žalobcem vytykaná skutečnost, že neznal cenu, za kterou společnost SLOVNAFT prodávala PHM společnosti CORTINA, je z pohledu výše uvedených objektivních okolností bez právního významu a nemůže nijak zpochybnit ucelené a do sebe zapadající vyhodnocení objektivních okolností v jejich souhrnu, jež provedly správní orgány obou stupňů. Krajský soud proto neshledal důvod přihlídnout k žalobcem navrhovanému nálezu Ústavního soudu Slovenské republiky, neboť prodejní cena PHM určená rafinérií SLOVNAFT není z pohledu úvah správních orgánů relevantní. Krajský soud se i v tomto případě plně ztotožnil se závěry žalovaného.
43. Jako objektivní okolnost č. 4 je žalobcem označen důvod jeho zapojení do dodavatelsko-odběratelských řetězců, přičemž žalobce kritizuje závěr žalovaného, že úkolem žalobce bylo

znesnadnit šetření podstaty fungování řetězců správcem daně. Žalobce se brání tvrzením, že se správcem daně v plné míře spolupracoval a že nesplňuje znaky společnosti, která by byla subjektem zapojeným do řetězce za účelem zastření podvodu na DPH.

44. Krajský soud nejprve v obecné rovině uvádí, že skutečnost, že žalobce byl v průběhu daňového řízení součinný a se správcem daně spolupracoval, je souladná se základními principy správy daní, a sama o sobě neznamená, že by byl žalobce tímto způsobem jakkoliv vyviněn z účasti na daňovém podvodu. Úvaha žalovaného ohledně neekonomického a čistě účelového zapojení žalobce do posuzovaných dodavatelsko-obchodních řetězců je obsažena v bodech 57 a násl. napadeného rozhodnutí, zejména pak je třeba zohlednit závěry obsažené v bodech 64 a 66 napadeného rozhodnutí. Žalobce závěry zde učiněné žádným nosným způsobem nerozporoval, pouze je prostým způsobem negoval. Naopak krajský soud úvahy žalovaného považuje za logické, věcně správné a podložené výsledky provedeného dokazování. S žalobcem lze souhlasit v tom, že nenaplnuje kritéria podezřelého subjektu ve smyslu krátkodobosti obchodní historie, nemajetnosti a nekontaktnosti, což mu ale ani přičítáno k tíži nebylo. Těmito vlastnostmi se vyznačují subjekty, které v podvodném řetězci mají pozici „missing trader“, kterou žalobce rozhodně nezastával. To však neznamená, že svou roli ve fungování obou podvodných řetězců neměl (bod 64 napadeného rozhodnutí).
45. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal 4) žalobní bod brojící proti jednotlivým objektivním okolnostem důvodným.
46. V posledním žalobním tvrzení žalobce namítl, že správní orgány obou stupňů nesprávně posoudily opatření, která byla ze strany žalobce přijata za účelem vyloučení pochybností o tom, že žalobce věděl, či vědět měl, že obchodní transakce společnosti FAU jsou zasaženy podvodem. Také toto žalobní tvrzení shledal krajský soud velice obecným, když žalobce v podstatě namítá toliko, že zavedl konkrétní interní kontrolní mechanismy (nařízení předsedy představenstva V. C. ze 14. 1. 2008, ve znění dodatků) a totéž interní opatření bylo také implementováno do interního nařízení jednatele společnosti FAU, tj. opět V. C. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že dostatečnost přijatých opatření je nutno posuzovat právě optikou existence objektivních okolností, na základě nichž měl žalobce pojmout podezření, že se při realizaci určitých transakcí účastní podvodu na DPH. V této souvislosti krajský soud rovněž poukazuje na závěry kasačního rozsudku v bodě 37. Krajský soud dále plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, zejména v bodech 57, 61, 66, 67, kdy vyhodnocení zjištěných skutečností týkajících se fungujících řetězců zabývajících se obchodem s PHM žalovaný provedl logickým a přesvědčivým způsobem, podloženým rozsáhlým dokazováním a s ohledem na obsah žalobních tvrzení jeho závěry plně ob stojí. Krajský soud proto ani poslední žalobní bod důvodným neshledal.
47. Doplnění žaloby doručeném žalobcem krajskému soudu po kasačním rozsudku dne 2. 5. 2024 nemůže na výše uvedených závěrech krajského soudu nic změnit. Žalobce především rozvinul argumentaci k cenám PHM na komoditní burze v Rotterdamu, což je otázka, kterou správní orgány obou stupňů neposuzovaly optikou žalobcových tvrzení. Žalovaný na ceny komoditní burzy odkázal toliko v odst. 66 napadeného rozhodnutí, což žalobce v žalobě nijak nerozporoval (odst. 37 tohoto rozsudku). Tuto námitku vznáší až v doplnění žaloby po kasačním rozsudku, což krajský soud považuje za opožděné žalobní tvrzení,

učiněné po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené § 72 s. ř. s., a proto k němu nepřihlédl. Navíc, jak krajský soud uvedl výše, cena obvyklá nebyla předmětem úvah správních orgánů. Objektivní okolnosti jimi vymezené jsou vystavěny na jiných základech (odst. 40-42 tohoto rozsudku). Jak již krajský soud výše uvedl, prodejní ceny PHM rafinerie SLOVNAFT nejsou pro posouzení věci rozhodné. Podstatné jsou prodejní ceny od společností CORTINA na straně jedné a VERAMI a LUIGI na straně druhé, které se od sebe výrazně lišily, což žalobce nijak nerozporuje. Žalobce tyto prodejní ceny prokazatelně znal prostřednictvím personálně spojené společnosti FAU.

48. Krajský soud neshledal důvod zavázat žalovaného k dalšímu dokazování zjišťováním cen PHM v rozhodném období října 2013 u žalobcem vyjmenovaných společností, neboť to považuje za nadbytečné. Neúměrně nízká cena PHM plyne bez dalšího z porovnání kupních cen společnosti CORTINA na straně jedné a společností VERAMI a LUIGI na straně druhé, k čemuž je nutno připočítat správcem daně dostatečně konkrétně popsany způsob obchodování, včetně zavedeného způsobu úhrady kupní ceny, přičemž toto vše bylo žalobci známo prostřednictvím personálně propojené společnosti FAU, jež byla navíc dlouhodobým, a tedy zkušeným obchodníkem s předmětnou komoditou, přesto se uchýlila k takto podezřelému způsobu obchodování.
49. Krajský soud závěrem shrnuje, že na základě obsahu správních spisů, zejména ZDK a obsahu napadeného rozhodnutí, dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů obou stupňů jsou řádně podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a ob stojí v kontextu stávající judikatury správních soudů i SDEU k problematice daňových podvodů.
50. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
51. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému, kterému vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, podle obsahu soudního spisu nevznikly s tímto soudním řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku nejsou přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 12. 6. 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje J.V.

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu