



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **V. – I. s.r.o.**, IČO: X
sídlem N. H. 1731, X H.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2023, č. j. 29504/23/5300-21444-712994,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žalobce je povinen zaplatit žalovanému na náhradě nákladů řízení 274 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání

1. Správce daně u žalobkyně provedl daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 až prosinec 2014. Po provedené kontrole doměřil žalobkyni DPH, protože jí neuznal nárok na osvobození od daně na výstupu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek, konkrétně neprokázala, že by dodala zboží osobám, o kterých to tvrdila. Mělo se jednat o společnosti P. B. „B.“ Sp. z O. O., VAT ID: X, G. R. Sp. z O. O., VAT ID: X (dále jen „společnost G. R.“) a Z. R., R. W., V. ID: X.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

2. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům brojila odvoláním, které žalovaný rozhodnutími ze dne 30. 3. 2019, č. j. 12944/19/5300-21442-711359 a č. j. 12969/19/5300-21442-711359 zamítl (druhým z uvedených rozhodnutí sice změnil rozhodnutí správce daně, avšak nikoliv v rozsahu předmětu tohoto soudního řízení). Žalovaný setrval na závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží (řepkový olej) dodala konkrétním odběratelům v jiném členském státě, a tudíž neprokázala jednu z podmínek pro vznik nároku osvobození od DPH na výstupu podle § 64 zákona o DPH. Žalobkyně se poté obrátila na zdejší soud, který rozsudkem ze dne 16. 3. 2021, č. j. 65 Af 10/2019-75 její žalobu zamítl. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného.
3. Proti rozsudku krajského soudu brojila žalobkyně kasační stížností, na základě které NSS rozsudkem ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021-45 (dále jen „Zrušující rozsudek“) zrušil jak rozsudek krajského soudu, tak obě rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019. NSS potvrdil závěr, že žalobkyně neprokázala, že by řepkový olej dodala deklarovaným odběratelům, nicméně s ohledem na rozsudek Soudního dvora EU (SDEU) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *K. P.* uvedl, že by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality, pokud by bylo žalobkyni odepřeno osvobození od DPH tehdy, kdy zboží dodala jinému skutečnému odběrateli, který však nebyl identifikován, přitom by bylo ze skutkových okolností zjevné, že musel mít postavení plátce DPH. Dle NSS bylo ze spisu zřejmé, že řepkový olej byl přepraven do P. a následně stočen z cisteren dopravce jiným odběratelům, které žalobkyně neidentifikovala v daňových příznáních. Ze spisu přitom vyplynuli jiní skuteční odběratelé. Dle NSS bylo nutné posoudit, zda tito měli postavení plátců DPH, nicméně s ohledem na množství oleje se jevílo jako stěží představitelné, že by toto postavení neměli.
4. Žalovaný se věcí znovu zabýval a dospěl k závěru, že žalobkyně splnila všechny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na osvobození od DPH na výstupu, tj. že zboží dodala skutečným odběratelům, kteří měli či nutně museli mít postavení plátců DPH. V nyní řešené věci se žalovaný omezil jen na plnění, kde byla deklarovaným odběratelem společnost G. R. a z nich jen ty, které se uskutečnily v období 4. čtvrtletí 2013 až prosinec 2014. U nich konkrétně dospěl žalovaný k závěru, že dodávky dle CMR listů č. X a X, které žalobkyně vyfakturovala společnosti G. R. daňovým dokladem č. X ze dne 29. 10. 2013, byly dodány skutečnému příjemci – společnosti K., která byla plátcem DPH. U dodávek za období srpen 2013 až červen 2014 a listopad 2014, byla skutečným příjemcem společnost A. T., která rovněž měla postavení plátce DPH (tento řetězec však nelze s jistotou spojit s jednotlivými zásilkami řepkového oleje). V případě ostatních dodávek dospěl žalovaný k závěru, že nebylo možné s jistotou identifikovat skutečného odběratele, avšak s ohledem na množství zásilek bylo vysoce nepravděpodobné, že by skutečným odběratelem řepkového oleje nebyla osoba v postavení osoby registrované v P. k DPH. Žalovaný proto uzavřel, že má za splněnou i poslední hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na osvobození (dodání osobě registrované k DPH v P.), ačkoliv ze skutkového stavu vyplývá, že skutečným odběratelem (tj. nikoli pouze fakturačním odběratelem, který zboží fakticky nepřevzal) nebyl deklarovaný odběratel G. R., ale osoby odlišné (odst. 83 až 86 napadeného rozhodnutí). Žalovaný nicméně dospěl k závěru, že řetězce plnění byly zasaženy podvodem na DPH, jehož se žalobkyně vědomě, úmyslně, účastnila, proto žalobkyni napadeným rozhodnutím odpovídající nárok na osvobození od DPH neuznal.

Žaloba

5. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasila a domáhala se jeho zrušení. V žalobě předně namítala, že žalovaný na jednu stranu odmítá, že by společnost G. R. skutečně

řepkový olej přijala, tj. že se řetězce neúčastnila, na stranu druhou uznal, že byly splněny hmotněprávní podmínky osvobození od daně, ale bylo namístě doměřit DPH z důvodu existence podvodu. V řízení ale nebylo prokázáno, že by tato společnost v řetězci figurovala, což uznává sám žalovaný a k tomuto závěru dospěl také NSS. Napadené rozhodnutí je tudíž vnitřně rozporné. Dále žalobkyně poukázala na to, že jak žalovaný, tak správní soudy v podstatě dospěli k závěru, že nebyla prokázána účast společnosti G. R. v řetězci. Tomu odpovídá i odpověď orgánů polské finanční správy, ve které je uvedeno, že tato společnost nevykonávala skutečnou činnost a nemohla tak prodávat a neprodala žádné zboží. Už jen proto lze říct, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH. Opačný závěr žalovaného je proto rozporný se závazným právním názorem NSS.

6. Žalovaný dle žalobkyně neprokázal, že by v řetězci chyběla daň. Z odpovědi orgánů polské finanční správy vyplývá, že společnost G. R. neměla žádné nedoplatky na DPH a neprobíhá žádné vymáhání. Neuhrazenou daňovou povinností u této společnosti (daň na výstupu z pořízení zboží z jiného členského státu) si žalovaný domyslel. Prakticky jedinou okolností ohledně potenciální chybějící daně je zjištění u společnosti G. R., a to pouze ve 2. čtvrtletí roku 2014. Polská daňová správa provedla u této společnosti kontrolní postupy a výsledkem bylo stanovení daně ve výši 0 Kč, neboť polská daňová správa měla za to, že se jednalo o fiktivní plnění. Daň tak byla vyloučena jak na vstupu, tak na výstupu. Tvrdí-li žalovaný, že si tato společnost uplatňovala pouze daň na vstupu, pak tomuto nemůže dát žalobkyně za pravdu. Z odpovědi polské daňové správy se jednoznačně podává, že transakce uvedené v daňovém přiznání za 2. čtvrtletí roku 2014 jsou fiktivní, firma tedy neměla právo snížit částku daně na výstupu o částku daně na vstupu.
7. Dále žalobkyně namítala, že doprava z P. do ČR pro ni měla nepostradatelný význam. Žalobkyně tento způsob obchodování zvolila proto, aby si vždy ověřila fyzickou existenci oleje, jeho množství, kvalitu, a aby se nemusela v P. registrovat k DPH, neboť pokud by olej nakoupila v P. a hned jej tam dodala, uskutečnila by zdanitelné plnění s místem plnění v P. s následnou povinností registrace rovněž v P. Žalobkyně neměla a ani neznala v P. žádnou účetní, která by jí polské DPH byla schopna zpracovávat, nehledě na zvýšenou administrativu a náklady spojené s registrací k DPH v Polsku. Žalobkyně expedovala předmětný olej až po zaplacení kupní ceny odběratelem. Tímto obezřetným krokem eliminovala žalobkyně riziko, že by docházelo k fiktivním plněním a že by v budoucnu nedošlo k úhradě kupní ceny. Fiktivnímu plnění mělo zamezit také to, že dodavatel žalobkyně (společnost B. O.) vyráběl olej při vysoké teplotě. V praxi to znamenalo, že olej od něj byl při dodání horký, což zahřálo i vagónovou cisternu. Touto kontrolní metodou si žalobkyně jednoduše zkontrolovala, že olej pochází z čerstvé výroby, a to přímo od výrobce a dokázala i díky této kontrole teploty vyloučit fiktivní obchody s prázdnými cisternami. Zároveň si žalobkyně zřídila účty v P. Jedná se o běžný podnikatelský postup. Názor žalovaného, že tak žalobkyně učinila, aby se prostředky na tomto účtu dostaly mimo pravomoc tuzemského správce daně, je ničím nepodložená fabulace. Žalovaný neprokázal, že by zřízení zahraničního účtu bylo nestandardní a unikátní.
8. K okolnostem, které mají svědčit o existenci podvodného řetězce, a současně o tom, že se jej žalobkyně vědomě účastnila, žalobkyně uvedla, že žalovaný neprokázal, že by jím zmíněná zajišťovna inklinovala podvod na DPH. Jedná se o neprokázané úvahy o tom, co je a není standardní. Žalovaný nezkoumal, zda se touto zajišťovnou zvýšila cena zboží. Žalovaný nezkoumal ani cenu, za kterou žalobkyně olej nakupovala, přitom cena je jednou z indicí svědčících o existenci podvodu. Žalobkyně nedoložila, že by si tuzemské subjekty

pořizovaly skladové prostory v zahraničí a registrovaly se v zahraničí k DPH. Žalobkyně si vyvinula systém, který měl eliminovat riziko zapojení do podvodů na DPH. Již tím žalobkyně splnila povinnost být přiměřeně obezřetná. Žalovaný se pomocí starších tvrzení snaží znevěrohodnit žalobkyni, ale ta nikdy u svých dřívějších tvrzení neuvedla, že si v budoucnu již na nic nevzpomene. Tvrzení žalovaného stran znehodnocení oleje je rozporné, když tvrdí, že kontrolu kvality oleje si prováděl testy až koncový odběratel, vedle toho současně žalovaný tvrdí, že hodnota odplombovaného oleje musela být pro koncového odběratele značně snížena právě odplombováním ze strany žalobkyně. Žalovaný však již nevysvětlil, jak by asi bez porušení plomby koncový odběratel provedl onu laboratorní analýzu. Žalovaný tendenčně zamlčel, že koncový odběratel přistupoval ke kontrole bez ohledu na plombování právě proto, aby si sám zjistil, co za zboží nakoupil, nikoli aby se spoléhal na zaplombovaný obsah jinak rizikové komodity. Nekontaktnost odběratele žalobkyně nastala až *ex post*, proto tato skutečnost nemá při prokazování podvodu valného významu. Žalovaný se žalobkyni snaží doměřit DPH za každou cenu. Absence žalovaným vytýkaných náležitostí ve smlouvách neprokazuje jejich neexistenci. Smluvní strany se zkrátka spoléhaly na zákonný režim, včetně práva unijního. K neúplnosti CMR listů žalobkyně uvedla, že si dopravu zajišťoval odběratel, proto žalobkyně nemohla mít k dispozici potvrzenou kopii CMR listu. Proto požadovala potvrzení odběratele ve smyslu § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalobkyně poukázala na princip *neutralizace* CMR listů, který spočívá v jejich úpravě a nahrazení tak, aby o sobě jednotlivé články řetězce nevěděly a nemohly být v budoucnu obejity. CMR listy od dodavatele žalobkyně (společnosti B. O.) byly úplné, protože žalobkyně byla konečným odběratelem v ČR. Obchody žalobkyně se společností T. nejsou srovnatelné, jednalo se o *ad hoc* spolupráci.

9. K přijatým opatřením žalobkyně uvedla, že ve světle doby, ve které obchody probíhaly (podvody nebyly detailně zmapovány, judikatura nebyla tak květnatá), se její postup jeví jako obezřetný. Informace z veřejných rejstříků žalobkyni neposkytly žádné indicie o možném zapojení do podvodu. Personální substrát odběratele G. R. byl shodný s personálním substrátem odběratele D., což potvrzovaly jednak obdobné subjekty fakticky jednající za obě společnosti, tak i totožná vizualizace dokumentů. Se společností D. žalobkyně obchodovala stejnou komoditu již před odběratelem G. R. a průběh obchodů se společností D. nejevil známky pochybností. Stran spolupráce se společností D. i sám správce daně uznal, že tento deklarovaný odběratel byl i odběratelem skutečným a podmínky stran osvobození od daně byly splněny.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a zopakoval stěžejní argumentaci obsaženou již v napadeném rozhodnutí, na které současně odkázal. Dále žalovaný uvedl, že respektoval závazný právní názor NSS stran možného naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na osvobození od DPH. Žalovaný nesouhlasil ani s argumentací žalobkyně ohledně vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný v rozhodnutí argumentoval, že společnost G. R. nebyla skutečným odběratelem řepkového oleje, což potvrdil také NSS. V souladu s tímto názorem žalovaný dospěl k závěru ohledně splnění podmínek § 64 zákona o DPH s odůvodněním, že skutečný odběratel řepkového oleje musel být s vysokou pravděpodobností v postavení osoby registrované k DPH v P. Ze spisového materiálu však vyplynulo, že fakturačním odběratelem řepkového oleje od žalobkyně byla společnost G. R. Žalovaný tuto skutečnost nemohl v rámci popisu fakturačního řetězce, který byl zasažen podvodem na DPH, přehlédnout. Pro detekované podvodné řetězce bylo charakteristické

rychlé přeprodávání řepkového oleje mezi nastrčenými články, což znesnadnilo odhalení daňového podvodu. Podle žalobkyně společnost G. R. nemohla být článkem předmětných podvodných řetězců. Přistoupením na tuto argumentaci by však prakticky nebylo možné postihovat podvody, v nichž by se vyskytovali fakturační odběratelé (a častokrát nekontaktní), kteří jsou uměle do řetězců vkládáni za účelem ztížení či znemožnění rozkrytí identity následujících fakturačních mezičlánků a tím pádem i postižení podvodného jednání. Zatajení pravé identity odběratele je typickým znakem podvodu na DPH.

11. Dále žalovaný uvedl, že nedefinoval standardy na trhu a nezkoumal ani běžné ceny na trhu, to však nebylo v daném případě nutné. Vědomost žalobkyně o podvodu na DPH totiž není založena na odchýlení se od standardů na trhu. Žalobkyně se vědomě zapojila do obchodního modelu, který lze označit za všeobecně podezřelý (bez ohledu na obor). Účast žalobkyně řetězec toliko zatížila neúčelnými náklady (nadbytečná zajišťka do tuzemska, náklady na prostory a techniku pro přečerpání oleje a náklady na konzultační společnost), aniž by mu přinášela jakýkoli reálný užitek (naopak došlo k odstranění plomby od výrobce; dokonce i v obchodních věcech s obchodními partnery žalobkyně využívala úplatné služby poradenské společnosti, tedy nelze hovořit o technologickém ani o obchodním know-how, jímž by přispěla). Žalobkyně si tak musela být vědoma čiré ekonomické iracionality své role při obchodování s olejem, a tedy musela mít pochybnosti o skutečném smyslu jejího zapojení do řetězce. K námitce žalobkyně stran senzorické kontroly oleje žalovaný uvedl, že žalobkyně dezinterpretuje tvrzení uvedená v rozhodnutí a vůbec nevnímá argumentaci žalovaného v její komplexnosti. Žalobkyně svá tvrzení o senzorické kontrole ničím nedoložila a s tímto tvrzením přišla až v roce 2023. Žalovaný tak logicky vyslovil obavy o jisté účelovosti tohoto tvrzení. Dále žalovaný uvedl, že všichni tři přepravci oleje z F.-M. do P. ve svých čestných prohlášeních uvedli, že přepravy realizovali pro žalobkyni, přičemž tato čestná prohlášení předložila sama žalobkyně. Je tak zřejmé, že žalobkyně měla kontrolu nad přepravními dokumenty.
12. K osvědčení dle § 64 zákona o DPH žalovaný uvedl, že z tohoto dokumentu nevyplývalo, jaké zboží mělo být dodáno a jaká konkrétní osoba potvrzení vystavila a zda tak učinila osoba oprávněná jednat za společnost G. R. Takové potvrzení s minimální důkazní hodnotou lze stěží považovat za dostatečné opatření. Personální propojení společností D. a G. R. nastalo až od prosince 2013, tj. v době, kdy již žalobkyně se společností D. neobchodovala. Souhrnná hlášení podávaná žalobkyní pak ve vztahu k její obezřetnosti nevypovídají ničeho. Již v listopadu 2013 byl u žalobkyně zahájen postup k odstranění pochybností mj. ohledně obchodů s řepkovým olejem. Těžko se tak mohla žalobkyně domnívat, že její obchody považuje správce daně za bezproblémové.

B. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Obecná východiska k podvodům na DPH

14. Krajský soud úvodem předesílá, že není smyslem správního soudnictví opakovat již jednou vyřčené. Žalovaný obecná východiska týkající se podvodu na DPH a relevantní judikaturu

velmi podrobně shrnul v odst. 25 až 47 napadeného rozhodnutí, na které krajský soud pro stručnost odkazuje.

15. Nyní jen stručně shrne, že podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod může mít řadu podob. Jednou z typických je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s touto daní, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce např. zmizí, je nekontaktní vůči správci daně či nepodává daňová přiznání (takové postavení v řetězci se označuje jako *missing trader*). Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží (bývají sem zařazováni tzv. *bufferi*, kteří fungují k zastření spojitosti mezi *m. t.* a tzv. *b.*). *B.* pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí jako nadměrný odpočet, případně odpočet z plnění zasaženého podvodem využívá ke snížení vlastní daně (rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74). Zapojené daňové subjekty často využívají přeshraničního obchodu v EU, neboť dodání zboží mezi členskými státy je osvobozeno od DPH.
16. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, odst. 30, a judikaturu tam citovanou). Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, odst. 34).
17. Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v následujícím testu: 1) daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, odst. 13).
18. Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení *prokázání existence daňového podvodu* je poněkud zavádějící, neboť zpravidla nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, odst. 23).

K vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí a jeho rozpornosti se závazným právním názorem NSS

19. Podstata této námitky tkví v tom, že pokud NSS dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by řepkový olej dodala společnosti G. R., ale že tento olej mohli obdržet jiní plátcí DPH v P., což také žalovaný potvrdil v napadeném rozhodnutí, neměla by být společnost G. R. součástí řetězců.
20. Podle § 13 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.“* Odst. 2 dále stanoví, že *„dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“*
21. V původním řízení žalovaný vyslovil pochybnosti stran toho, zda žalobkyně dodala řepkový olej ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH právě společnosti G. R. Tento názor vyslovil zdejší soud i NSS (srov. odst. 47 Zrušujícího rozsudku). Skutečnosti, které byly v původním řízení prokázány, nasvědčovaly tomu, že tato společnost žádnou reálnou činnost nevykonávala, což ostatně potvrdilo pozdější vyjádření polské finanční správy (viz dále). Těžko tak mohlo být této společnosti umožněno, aby se zbožím nakládala jako vlastník. Systém fungování DPH je totiž vystaven na skutečném dodání zboží či poskytnutí služby (srov. rozsudek SDEU ze dne 27. 6. 2018 ve věci C-459/17 a C-460/17, *SGI a Valériane*, EU:C:2018:501, odst. 36).
22. NSS však ve Zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky pro vznik osvobození by mohly být naplněny i tehdy, pokud žalobkyně olej dodala jinému odběrateli než deklarovanému, pokud byl tento plátcem DPH, resp. pokud by bylo zřejmé, že jím musel být (v případě, že by se jej nepodařilo ztotožnit).
23. Žalovaný se proto touto otázkou zabýval a dospěl k závěru, že by bylo vysoce nepravděpodobné, že by skutečným odběratelem předmětného oleje v P. nebyla osoba v postavení osoby registrované k DPH. Proto považoval žalovaný za splněnou i poslední hmotněprávní podmínku pro vznik nároku na osvobození od DPH (dodání osobě registrované k DPH v P.), ačkoliv skutečným odběratelem (tj. nikoli pouze fakturačním odběratelem, který zboží fakticky nepřevzal) nebyl deklarovaný odběratel G. R., nýbrž jiná, neidentifikovaná, osoba, která však s vysokou pravděpodobností byla v postavení osoby registrované k DPH v P. Výjimkou jsou dvě zásilky dle CMR listů č. X a X, jejichž skutečným příjemcem byla společnost K.A, a dále blíže neurčené zásilky, jejichž skutečným příjemcem byla A. T., kdy obě byly v postavení plátců DPH (odst. 85 napadeného rozhodnutí).
24. Žalovaný tak plně respektoval závazný právní názor vyslovený ve Zrušujícím rozsudku. S tím není rozporná úvaha žalovaného ohledně toho, že by součástí podvodných řetězců měla být společnost G. R. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval tyto řetězce:
Fakturační řetězec v případě dodávek dle CMR listů č. X a X
XXXXXXXX (bylo schéma společností – vyznačeno křížky)
Fakturační řetězec zjištěný při kontrole u společnosti A. T.
XXXXXXXX (bylo schéma společností – vyznačeno křížky)
Fakturační řetězec v případě ostatních dodávek
XXXXXXXX (bylo schéma společností – vyznačeno křížky)

25. Úvaha žalobkyně o tom, že pokud nebylo prokázáno, že právě společnosti G. R. žalobkyně dodala olej ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH, nemůže být tato společnost součástí řetězce, je zjednodušující.
26. Otázkou zneužívajícího či podvodného jednání je na místě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod. Smyslem toho je, že pokud není prokázáno faktické přijetí plnění, nebude nárok na odpočet uznán již z tohoto důvodu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, odst. 13 a judikaturu tam uvedenou).
27. Podmínkou pro to, aby se správní orgány mohly zabývat existencí podvodu na DPH, je, že musí být splněny hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet, resp. v tomto případě na osvobození. To bylo v nyní řešené věci splněno tím, že byly splněny podmínky § 64 zákona o DPH, zejména že zboží bylo reálně dodáno plátcí DPH v P. bez ohledu na to, zda se jednalo o osobu deklarovaného odběratele uvedeného na daňovém dokladu. Nutno dodat, že dle judikatury před rozsudkem SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *K. P.*, resp. rozsudkem téhož soudu ze dne 29. 2. 2024 ve věci C-676/22, *B. E.*, by dodání zboží jiné osobě, než byla uvedena na daňovém dokladu, nebylo ke splnění hmotněprávních podmínek dostačující. Tuto změnu náhledu na splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na osvobození (resp. odpočet) je nutné promítnout i do úvah o tom, zda mohl správce daně přistoupit k posuzování toho, zda došlo k podvodu na DPH. Stěžejní je, že došlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na osvobození od DPH, což judikatura považuje za podmínku pro případné zkoumání podvodného jednání. Proto mohl správce daně zkoumat, zda nedošlo ke zneužití systému fungování DPH.
28. Krajský soud plně souhlasí s vyjádřením žalovaného, že v podvodných řetězcích se velmi často vyskytují společnosti, které reálně žádnou činnost nevykonávají a nelze tak u nich hovořit o dodání ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH. Jejich činnost spočívá v umělém prodlužování řetězců nebo v narušování daňové neutrality. Je-li přítomnost takových společností v podvodech typická, bylo by nelogické, aby přítomnost takové společnosti současně znemožnila postižení podvodného jednání. Důležité je, že se společnost G. R. účastnila řetězce fakturačního, ve kterém sice bylo zboží dodáno jen naoko (přínejmenším mezi žalobkyní a touto společností), ale došlo k nárokování DPH (zde ve formě osvobození) a že tento fakturační řetězec vedl k osobě, která byla, resp. musela být v postavení plátce DPH, ať už se jej podařilo identifikovat či nikoliv. Právě uplatňování výhod plynoucích ze systému fungování DPH (nárok na osvobození od DPH nebo nárok na odpočet) na základě daňových dokladů je na podvodných řetězcích to stěžejní (že by snad olej společnost G. R. nefakturovala svým odběratelům, jak zjistil žalovaný, žalobkyně nepochybnila). Soudu se navíc jeví jako absurdní argumentace žalobkyně, že se G. R. řetězce neúčastnila, když sama tvrdila (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 12. 8. 2016), že olej odeslala až po zaplacení odběratelem, což byla právě tato společnost, které olej fakturovala (viz sdělení žalobkyně ze dne 8. 6. 2022).
29. Dle názoru soudu žalovaný na základě informací získaných od polské daňové správy dostatečným způsobem popsal řetězce, ve kterých mělo dojít k přeprodávání oleje. Krajský soud připomíná, že není nutné identifikovat všechny články řetězce (srov. rozsudky SDEU ze dne 1. 12. 2022 ve věci C-512/21, *A.*, odst. 36 nebo ze dne 11. 1. 2024 ve věci C-537/22, *G. I. T.*, odst. 57).

K existenci podvodu na DPH – narušení neutrality daně (chybějící daň)

30. Žalovaný identifikoval chybějící daň u přímého odběratele žalobkyně, společnosti G. R. Žalovaný k tomu uvedl, že dle vyjádření orgánů polské finanční správy byla u této společnosti provedena kontrola za 2. čtvrtletí 2014, během které byly prověřovány dodávky řepkového oleje z ČR do P. Kvůli neexistenci skutečné obchodní činnosti nemohla společnost G. R. prodávat a neprodala žádné zboží. Tvrzené transakce byly fiktivní, proto neměla právo snížit částku daně na výstupu o částku daně na vstupu. Uvedená společnost je nekontaktní, nespolupracuje s daňovým úřadem a během auditu neposkytla žádné dokumenty ani důkazy. Výsledkem daňového auditu bylo, že společnosti nebyla naučtována žádná splatná částka (odst. 77 a 96 napadeného rozhodnutí).
31. Dále žalovaný uvedl, že společnost G. R. ve svých daňových priznáních vykázala jen zlomek zboží od žalobkyně, jeho následný prodej již vůbec, čímž zatajila daň na výstupu. Daň, jejíž osvobození uplatnila žalobkyně, společnost G. R. nikdy neuhradila. Nejprve ji sice částečně priznala, ale posléze se jejímu placení vyhnula zatajením prodeje zboží. Skuteční příjemci pak pořídili zboží jako běžné tuzemské plnění v P., tj. bez povinnosti z tohoto porřízení priznat a uhradit daň. Podstata daňového úniku v řetězci spočívala v tom, že na počátku stál polský dodavatel, který olej dodal jako plnění osvobozené od DPH do ČR, kde jeho pře prodej (fakticky přečerpání) byl pro žalobkyni daňově neutrální (povinnost priznat DPH z porřízení z P., avšak současně možnost uplatnit z tohoto porřízení nárok na odpočet; dodání do P. pak vykázala jako osvobozené od DPH na výstupu), načež skutečný odběratel na konci řetězce plnění přijal od polských fakturačních mezičlánků jako běžné plnění v P., tj. s nárokem na odpočet a bez povinnosti odvést daň z tohoto porřízení. Výrobce se tak dani z dodání oleje vyhnul a konečný příjemce si daň na vstupu mohl odpočíst. Tato daň tedy v řetězci zmizela, neboť ji měl priznat a uhradit první polský pořizovatel z ČR, tj. společnost G. R., což neučinila. Dle žalovaného se jedná o učebnicový příklad podvodu s využitím *conduit company*, jak byl popsán ve stanovisku generálního advokáta C. ve věci *K. a R.*, C-439/04 a C-440/04 (srov. odst. 98 až 100, 114 a 160 napadeného rozhodnutí).
32. Schéma podvodu žalovaný ilustrativně vysvětlil na tomto obrázku:
XXXXXXXX (bylo schéma společností – vyznačeno křížky)
33. Krajský soud plně souhlasí s názorem žalovaného, že pod pojmem *chybějící daň* nelze chápat pouze situace, kdy je daň vyměřena (doměřena) a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. To by ani v mnoha případech nebylo možné, protože součástí řetězců jsou obvykle společnosti (*m. t.*), kteří jsou nekontaktní, což zapřičiňuje nemožnost ověření, že daň byla tvrzena a zaplacená ve správné výši. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové priznání. V případě nepodání daňového priznání nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového priznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, odst. 34 a násl.).
34. Narušení neutrality daně je proto nutno chápat jako nekonečnou množinu situací odvislou od *vynalézavosti* organizátorů podvodných řetězců a nikoli dogmaticky jako daň, která byla

některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, avšak neuhrzena. Mohou tak existovat různé varianty a modifikace, a to vždy vzhledem ke skutkovému stavu posuzovaného případu. Podstatné je, aby bylo dostatečně doloženo a vysvětleno, v čem narušení neutrality daně spočívá (srov. žalovaným vhodně odkazovanou judikaturu v odst. 35 napadeného rozhodnutí).

35. Žalovaný přesvědčivým způsobem vysvětlil, v čem konkrétně spočívalo narušení neutrality daně u společnosti G. R. (k tomuto typu intrakomunitárních plnění a možné ztrátě daně srov. např. žalovaným odkazovaný rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, odst. 26). Žádnou konkrétní argumentaci vůči tomu žalobkyně nepřinesla a pouze poukázala na to, že dle sdělení orgánů polské finanční správy, nemohla společnost G. R. vzniknout daňová povinnost z důvodu fiktivnosti plnění a že i s ohledem na její nekonstantnost jí byla vyměřena nulová daň.
36. Žalovaný ale vysvětlil, že společnost G. R. řádně nevykazovala ve svých daňových přiznáních intrakomunitární plnění od žalobkyně a následný prodej tohoto zboží již vůbec nevykazovala na výstupu, ačkoliv jej zjevně fakturovala dalším článkům řetězce, což potvrdilo vyjádření orgánů polské finanční správy. Společně s její nekontaktností, která znemožnila ověření správnosti daňových přiznání, lze bez pochyb uzavřít, že u ní došlo k narušení neutrality daně. Také tvrzená fiktivnost činnosti nasvědčuje tomu, že smyslem zapojení této společnosti do řetězců nebylo skutečné obchodování, ale jen umělé prodloužení řetězce a inkasování neoprávněné daňové výhody, tj. narušení neutrality daně. Rozhodně to nevyovídá o tom, že by nebyla součástí řetězce. Jak již soud uvedl výše, v případě této společnosti nelze hovořit o skutečném dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH, protože reálnou činnost nevykonávala, ale přesto jí žalobkyně za domnělé dodání oleje vystavila faktury a z tohoto titulu nárokovala osvobození od DPH (viz odst. 52 napadeného rozhodnutí a odkazované stránky zprávy o daňové kontrole).
37. Žalobkyně naznačuje, že daňová kontrola proběhla u společnosti G. R. jen ve 2. čtvrtletí 2014, avšak pomíjí, že i v jiných zdaňovacích obdobích tato společnost nepřiznala intrakomunitární plnění od žalobkyně v odpovídající výši (srov. str. 51 zprávy o daňové kontrole a odpovědi na mezinárodní dožádání č. j. 1485352/15 a 1969539/16). Toto zjištění ve spojení s nekontaktností společnosti G. R., celkovou fiktivností její činnosti a dalšími zjištěnými objektivními skutečnostmi (zejména *modus operandi*) nasvědčuje systematickému neplnění daňových povinností, tj. narušení neutrality. Nelze tak říct, že by došlo ke ztrátě daně pouze v jednom zdaňovacím období.

K existenci podvodu na DPH – nestandardní okolnosti a objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu

38. Žalovaný k této otázce předně zdůraznil, že stěžejním elementem pro fungování podvodného řetězce byla existence intrakomunitárního plnění, neboť žádná společnost by si nemohla uplatnit osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu, které dále v řetězci nebylo uhrzeno. Proto také zboží putovalo od polského výrobce (L.) do ČR (F.-M.), kde bylo pouze z jedné cisterny přečerpáno do jiné a v podstatě obratem přepraveno zpět do P. do rafinérií. Navíc došlo k odstranění plomby na cisterně. Mezi výrobcem a konečným zpracovatelem bylo hned několik společností, u kterých se vlastnosti oleje nezměnily. K prodejm došlo velmi rychle během jediné přepravy z ČR do P. Zajíždka do Česka s přečerpáním oleje nedávala ekonomický smysl. Přímá silniční trasa z L. do T. podle Google Maps činí 321 km a trvala by 3 hodiny a 5 minut. V případě mezizastávky ve F.-M.

by silniční trasa činila 462 km (tj. o 44 % více než v případě přímé trasy) a trvala by 4 hodiny a 46 minut (tj. o 54 % více než v případě přímé trasy). Zvýšené přepravní náklady přitom nelze považovat za zanedbatelné, neboť se jednalo o opakované přepravy (celkem více než tisíc), a to naloženým nákladním vozidlem s nákladem o hmotnosti přibližně 24 tun. Mezi další neúčelné náklady spojené s účastí žalobkyně v řetězci patří provize polské konzultační společnosti, kterou využívala žalobkyně a která dle jejího sdělení vyhledávala dodavatele, dojednávala stálé dohody s odběratelem či dojednávala ceny s dodavatelem žalobkyně, z čehož jí plynula provize. Tato provize celý řetězec neúčelně zatížila. Pokud by totiž výrobce a zpracovatel obchodovali napřímo bez zajišťky u žalobkyně ve F.-M., ani tento nikoli nevýznamný náklad by nevznikl a řetězec nezatížil. Zapojení žalobkyně do řetězce nepřineslo žádný užitek (odst. 90 až 95 napadeného rozhodnutí).

39. Další okolnosti svědčící o podvodném jednání se dle žalovaného nacházejí u společnosti G. R. (odst. 96 napadeného rozhodnutí), která vykazovala znaky typické pro *m. t.*:
- nekontaktnost společnosti a osob, které za ni jednaly; tato společnost vykázala pouze zlomek hodnot přijatých plnění od žalobkyně; ředitel společnosti (občan Ukrajiny) s polským daňovým úřadem nespolupracuje,
 - dle údajů dostupných z evidencí měl být hlavní obchodní činností společnosti provoz realitní kanceláře,
 - na adrese sídla společnosti se nachází samostatně stojící budova, v níž sídlí pedagogicko-psychologická klinika; zdejší recepční sdělila, že tato klinika je zde jediným nájemcem a že nikdy neslyšela, že by na této adrese sídlila i společnost G. R.; na adrese sídla společnost nikdy nevlastnila žádnou nemovitost,
 - místní správa poslala k soudu žádost o výmaz společnosti z obchodního rejstříku,
 - polský správce daně neměl žádné důkazy o skutečné obchodní činnosti společnosti,
 - registrační údaje neodpovídaly tehdejšímu stavu,
 - polský správce daně neměl přístup k účetním knihám společnosti,
 - společnosti byla dne 13. 11. 2014 zrušena registrace k DPH v P.,
 - podle mínění auditorů byla G. R. účastníkem v daňovém karuselu s cílem podvodu na DPH.
40. Dále žalovaný poukázal na to, že jednatel žalobkyně uvedl, že sídlo společnosti G. R. navštívil. Pokud se tak stalo, musela v něm tato společnost vzbudit podezření, když se na adrese sídla nacházela pedagogicko-psychologická klinika. Dle žalovaného je nestandardní, pokud žalobkyně s takovou společností obchodovala, zvláště když dle vlastního tvrzení věděla, že olej nemíří přímo k ní (odst. 97 napadeného rozhodnutí). Mezi žalobkyní a společností G. R. byla uzavřena rámcová písemná smlouva, ve které však chyběla ujednání stran případných reklamací, sankcí či pojištění zboží, což při takto vysokých obchodech (v řádu desítek milionů Kč měsíčně) nelze považovat za standardní a běžně obezřetné. Ve smlouvě nebylo upraveno, jakým právním řádem se budou řídit případné spory. Jednatel žalobkyně si nepamatoval místo podpisu smlouvy. Navzdory tomu o výběru tohoto odběratele dle žalobkyně rozhodl instinkt jejího jednatele. CMR dokumenty nebyly řádně vyplněny. V oddíle potvrzujícím převzetí zboží se buď nenacházelo žádné razítko potvrzující dodání zboží deklarovaným odběratelem, nebo sice ano, ale bez data převzetí zboží, a nadto v jednom případě bylo v oddíle k přijetí zboží razítko zcela jiné obchodní společnosti. Tyto CMR dokumenty se liší od řádně vyplněných CMR listů k porizení oleje od dodavatele B. O. a rovněž od CMR dokumentů k dodávkám syntetického zeolitu

realizovaných žalobkyní pro odběratele T. Mezistátní přepravu zboží pro odběratele T. i pro G. R. měla zajišťovat žalobkyně. Pořízení oleje od dodavatele B. O. žalobkyní a jeho následné dodání žalobkyní společnosti G. R. pak provázela další odlišnost, a to, že k prvně uváděným transakcím byly předávány (řádně vyplněné) dodací listy, k druhým nikoli. Řádně vyplněné dodací listy přitom byly doloženy i k dodání zboží odvolatelem pro odběratele T. Žalobkyně před kontrolovanými obdobími dlouhodobě obchodovala s jinými komoditami. S tuky, oleji, s řepkovým olejem až od roku 2013. Zatímco v roce 2012 a za 1. čtvrtletí 2013 žalobkyně vykazovala kvartální hodnoty uskutečněných plnění do 257 tisíc Kč, za 2. čtvrtletí 2013 vykázala hodnotu uskutečněných plnění 1,863 milionu Kč (tj. o řád vyšší) a za 3. čtvrtletí 2013 hodnotu uskutečněných plnění přes 141 milionů Kč (tj. o další dva řády vyšší, celkem tedy o tři řády vyšší než hodnoty za 1. čtvrtletí 2013 či za kvartály roku 2012). Výrazný pokles vykázaných uskutečněných plnění (který skončil utlumením ekonomické činnosti) u žalobkyně začal od dubna 2016, kdy u ní byla zahájena předmětná kontrola na DPH. Bankovní účet, který byl žalobkyní využíván při obchodech s řepkovým olejem, byl veden u polské bankovní instituce, tj. mimo případný dosah tuzemského správce daně (odst. 110 až 113 napadeného rozhodnutí)

41. Dále žalovaný uvedl, že také společnosti A. T. byla zrušena registrace k DPH pro daňové úniky v období srpen 2013 až červen 2014 a listopad 2014, rovněž byly zjištěny nesrovnalosti a prokázána její účast v karuselovém podvodu na DPH. Společnost A. byla rovněž pro polského správce daně nekontaktní. Za únor až prosinec 2013 měla vysoké daňové nedoplatky. Společnost neznala původ oleje. Společnost K. byla registrovaná v P. k DPH v červnu 2013, tj. asi jen 4 měsíce před přijetím dodávek oleje (odst. 102 až 109 napadeného rozhodnutí).
42. Závěr ohledně vědomosti žalobkyně o jejím zapojení v řetězci zatíženém podvodem na DPH odůvodnil žalovaný částečně totožnými okolnostmi jako samotnou existenci podvodu. Konkrétně uvedl, že si žalobkyně musela být vědoma ekonomické iracionality jejího zapojení do řetězce (viz výše). Za žalobkyni dle jejího tvrzení dojednávala obchody konzultační společnost, tudíž ani v tom nespočívalo její *know-how*. Vysvětlení žalobkyně nepovažoval žalovaný za plausibilní. Cena přepravy pouze z P. do F.-M. se totiž pohybovala řádově v desítkách či stovkách tisíc Kč, kdy během jediného dne se uskutečnilo i více takových přeprav. Žalovaný nepovažoval za pravděpodobné, že by si žalobkyně nebyla schopna zajistit služby účetní, která by podávala daňová tvrzení, a to za cenu, která by byla pouhým zlomkem přepravních nákladů, které by mohla ušetřit, kdyby olej nebyl bezúčelně přepravován z P. do tuzemska a zpět. Na výstupu dodávala žalobkyně olej společnosti G. R., která byla pouhým fakturačním mezičlánkem v rámci tranzitních obchodů, navíc jednatel žalobkyně měl navštívit její sídlo, kde však sídlila pedagogicko-psychologická klinika. Tyto skutečnosti musely v žalobkyni vzbudit silné podezření o věrohodnosti této společnosti. Dokumentace obchodů pro společnost G. R. se lišila od obchodů se společnostmi T. a B. O. (viz výše). Ačkoliv se jednalo o četné obchody vysokých hodnot, byly uzavřené smlouvy se společností G. R. velmi obecné. Již v době obchodování bylo veřejné známo, že řepkový olej je rizikovou komoditou ohledně možného zneužití k podvodům. Žalovaný proto uzavřel, že žalobkyně o své účasti na výše popsaném podvodu na DPH věděla (odst. 118 až 127 napadeného rozhodnutí).
43. K tvrzením žalobkyně dále žalovaný uvedl, že i areál ve F.-M. si musela pronajímat, proto jí nic nebránilo, aby si pronajala vhodný prostor na trase mezi polským výrobcem a rafinerií, čímž by ušetřila přepravní náklady spojené se zajištěním do tuzemska, přičemž není

pravděpodobné, že by nájemné v P. bylo dražší, a to o částku, která by se blížila úsporám přepravních nákladů. Tuzemský prvek v podobě *zastávky* ve F.-M. nemá žádné ekonomicky racionální vysvětlení. Jediným rozumným vysvětlením zůstává razantní zvýšení daňového úniku. Tvzení o sensorickém překontrolování oleje žalobkyně přednesla až v reakci na druhé seznámení. Tato tvrzení přitom nejsou nijak doložena, a především nejsou v souladu s dřívějšími tvrzeními žalobkyně, která se nikdy nezmínila, že by prováděla kontrolu kvality oleje, toto naopak výslovně popřela s tím, že pouze nahodile odebírá vzorky pro případ reklamace. Popřela i vážení oleje. Proto se její tvrzení nyní jeví jako nevěrohodné. Navíc součástí každé dodávky oleje od výrobce byl atest o kvalitě. Olej byl výrobcem opatřen plombou. Lze tedy pochybovat o relevanci tvrzených sensorických testů prováděných žalobkyní, které ani nedokumentovala. Dle žalovaného by měl pro odběratele zřejmě vyšší cenu zaplombovaný olej od výrobce, než nezaplombovaný olej od překupníka. Spíše to svědčí o podezřelosti obchodů. Bankovní účet v Polsku byl chráněn, protože nehrozilo, že by daň žalobkyni stanovila polská daňová správa a sama postihla prostředky na tomto účtu, neboť by neměla pravomoc žalobkyni daň z těchto plnění doměřit. I to podpůrně vypovídá o povaze transakcí (odst. 179 až 181 napadeného rozhodnutí).

44. Krajský soud uvádí, že žalovaný přesvědčivým způsobem vylíčil dostatek skutečností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k narušení daňové neutrality (ztrátě daně) nedošlo v důsledku prostého obchodního selhání, nýbrž v důsledku úmyslného získání neoprávněné výhody. Stejně tak žalovaný dle názoru soudu prokázal dostatečné množství skutečností, které svědčí o úmyslném zapojení žalobkyně do podvodu. Jelikož se krajský soud s názorem žalovaného plně ztotožňuje a s ohledem na to, že žalobkyně vesměs jen opakuje argumentaci, se kterou se žalovaný pečlivě vypořádal, odkazuje krajský soud na shora popsané úvahy žalovaného. Dále se soud vyjádří k těm okolnostem, ke kterým se váže konkrétnější žalobní argumentace.
45. Krajský soud nesouhlasí, že by žalobkyně vysvětlila tak razantní *zajízdku*, jakou popsal žalovaný. Vysvětlení žalobkyně považuje krajský soud za účelové a nevěrohodné. Žalovaný se s touto argumentací v napadeném rozhodnutí pečlivě vypořádal a krajský soud mu dává za pravdu.
46. Jakkoliv se to může jevit jako klišé, v obchodních vztazích jsou na prvním místě peníze, resp. zisk. Dle názoru soudu by žádný racionálně smýšlející podnikatel neprodloužil trasu plně naložené cisterny o 44 %, zvláště pokud takových přeprav realizuje více než tisíc a dosahuje plnění v celkové hodnotě desítek milionů Kč. Žalovaný sice nevyšetřil přesné náklady na tuto prodlouženou přepravu, ale dle názoru soudu to nebylo nutné. Je rozumně představitelné, že takové náklady musely být enormní. A to v podstatě jen pro realizaci banálních operací, které mohly být realizovány přímo na trase v P. Žalobkyně si musela pronajímat sklad ve F.-M. (viz sdělení žalobkyně při místním šetření ze dne 19. 11. 2013), proto se jeví jako zvláštní, že si nepronajala sklad přímo v P., zvláště když olej nijak nezpracovávala, ale jen jej přečerpala do zásobníku, resp. jiné cisterny a nepotřebovala tak v P. celý výrobní areál. Zaměstnanec žalobkyně M. V. při místním šetření dne 20. 4. 2016 uvedl, že vhodné prostory se hledaly, proto soudu není zřejmé, proč nezvolila žalobkyně prostory přímo v bezprostřední blízkosti trasy v P. Odeslat olej svým odběratelům po zaplacení mohla žalobkyně i v P. Argumentace žalobkyně, že neznala žádnou polskou účetní, je dle názoru soudu absurdní. Vedení účetnictví či daňové poradenství je běžně dostupnou službou, navíc P. je sousední stát, člen EU, tj. s harmonizovanými předpisy ohledně DPH. Nejedná se tak o nějaký exotický stát na druhém konci světa se zcela

odlišným právním řádem, než je v ČR. Důležité je také to, že žalobkyní přijatý olej byl takřka obratem (někdy i týž den) expedován zpět do P. Zajíždka do F.-M. tak za těchto okolností skutečně nedává racionální smysl. Při zohlednění skutečností zjištěných ve vztahu mezi žalobkyní a společností G. R. se nedá říct, že by se jednalo o pouhé nesprávné obchodní rozhodnutí žalobkyně. Naopak se ve spojení s dalšími zjištěními jeví jako nanejvýš pravděpodobné, že jediným smyslem zastávky ve F.-M., bylo přinést do celé transakce intrakomunitární prvek, bez něhož by podvod na DPH, jak byl žalovaným popsán, nemohl fungovat.

47. K tomu přistupují zejména žalovaným výše popsané zjištění stran společnosti G. R. Absence reálného sídla, ztráta daně, nekontaktnost, absence reálné činnosti a další zjištění svědčí o tom, že tato společnost byla typickým *m. t.* O tom, že celý řetězec byl vytvořen účelově vypovídá také to, že během jediné přepravy z ČR do P. došlo k několikanásobnému přeprodávání oleje, aniž by byl jednotlivými společnostmi zhodnocen. To v kontextu výše popsaných zjištění svědčí o umělém prodloužení řetězce tak, aby nebyl snadno odhalen. Také orgány polské finanční správy pojaly podezření na existenci podvodu na DPH, a to nejen u společnosti G. R., nýbrž i u společností A. T. a A. U prvních dvou společností navíc došlo ke zrušení registrace k DPH, což také zřetelně nasvědčuje existenci podvodu. Jakkoliv k tomu došlo se zpětnou účinností, může tato skutečnost sloužit k prokázání podvodu.
48. Žalovaný vskutku nezkoumal cenu oleje a její případné nadhodnocení, ačkoliv cena obchodované komodity skutečně bývá jedním ze znaků toho, že je řetězec zatížen podvodem. V tomto případě to ovšem nebylo nutné, protože žalovaný zjistil dostatek jiných okolností, které poukazují na podvodné jednání. Rozhodně nelze mít za to, že je vždy nutné zkoumat, zda cena plnění nebyla nadhodnocená. Mohou se totiž vyskytovat podvody, u kterých bude cena odpovídat běžným podmínkám, aby sama o sobě nepřitáhla pozornost. K námitce týkající se toho, že žalovaný nezkoumal, zda se náklady na prodlouženou přepravu promítly do ceny oleje, krajský soud uvádí, že v případě ekonomicky racionálních transakcí a v případě běžných podnikatelů zaměřených na zisk se takto razantní náklady musí projevit v ceně produktu. Je totiž běžné, že podnikatel své náklady promítne do ceny zboží či služby. Navýšení ceny by tak o ničem nevypovídalo. Naopak pokud by k němu nedošlo, byla by to další indicie nasvědčující tomu, že transakce neproběhla standardně a že jejím účelem bylo něco jiného než zisk.
49. Stejně tak obecná smluvní dokumentace mezi žalobkyní a společností G. R. nasvědčuje tomu, že se nejednalo o standardní obchod. Absentující či strohá dokumentace může být skutečností svědčící o podvodu a také o jeho vědomosti konkrétním subjektem (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, odst. 50). Žalobkyně má nepochybně pravdu v tom, že účastníkům právního vztahu s mezinárodním prvkem nic nebrání upravit si smluvně základní ujednání a podrobnosti ponechat na dispozici národní či evropské úpravy, avšak takový postup se s ohledem na obchodované množství oleje a s tím spojené hodnoty uskutečněných plnění (za 3. čtvrtletí 2013 přes 141 milionů Kč), nejeví jako racionální, resp. dle názoru soudu by každý zkušený obchodník při takto významných obchodech dbal na to, aby smluvní dokumentace provázející takové obchody byla nanejvýš precizní a předcházelo se tak případným sporům, které nemusí spočívat jen v nezaplacení ceny, jak naznačuje žalobkyně. Je notorieta, že sporům je vhodné předcházet, než je *ex post* řešit, obzvlášť za situace, kdy by se jednalo o spor s mezinárodním prvkem.

50. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný dezinterpretoval zjištění stran toho, kdo zajišťoval přepravu oleje do P. Sama žalobkyně v řízení předložila čestná prohlášení přepravců o tom, že zajišťovali pro žalobkyni přepravu oleje do P. (srov. podání ze dne 30. 4. 2017). Dopravci J. N. (dožádání č. j. 1108152/17) a R. L. (dožádání č. j. 945691/17) také v rámci mezinárodního dožádání potvrdili, že pro žalobkyni realizovali přepravu oleje do P. Obecně namítanou neutralizací CMR listů se žalovaný zabýval v odst. 187 napadeného rozhodnutí. Jelikož žalobkyně na argumentaci žalovaného nijak nereaguje, odkazuje krajský soud na hodnocení žalovaného, se kterým souhlasí.
51. S žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že by úvaha žalovaného stran bankovního účtu žalobkyně v P. byla pouhou fabulací. Na zřízení účtu v zahraničí by skutečně nebylo nic zvláštního, ale v kontextu výše uvedených okolností se soudu jeví jako racionální úvaha žalovaného o tom, že tento účet byl zřízen v P. z důvodu jeho ochrany. Jak správně uvedl žalovaný, orgány polské finanční správy nemohly žalobkyni stanovit daň. To mohl učinit jen tuzemský správce daně, který by se ale v případě vymáhání či zajištění daně k účtu v P. dostával jen velmi obtížně. Každopádně jde spíše jen o okrajovou úvahu žalovaného.
52. Množství zjištěných skutečností dle názoru soudu jednoznačně poukazuje na existenci podvodného řetězce.
53. Okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu stran zapojení do podvodného řetězce (objektivní okolnosti) jsou takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *M. a P. D.*, odst. 60). Tyto objektivní okolnosti tedy tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou (resp. nemusí být) nezákonné, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Jinými slovy, jsou indiciemi, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem (viz např. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 444/2020-64).
54. Dle názoru soudu si žalobkyně musela být vědoma toho, že její zapojení do řetězce nedávalo s ohledem na výše uvedené racionální smysl. Rozumně smýšlející a přiměřeně obezřetný obchodník by si dle názoru soudu položil otázku, jaký je jeho význam v řetězci, a to zvlášť když by stejně jako žalobkyně věděl, že dochází k přeprodávání oleje během přepravy (viz vyjádření žalobkyně ze dne 30. 4. 2017, ve kterém uvedla, že místo vykládky určoval až konečný příjemce, resp. vyjádření ze dne 8. 6. 2022, ve kterém uvedla, že olej mířil do rafinérií). Navíc se jednalo o komoditu, která je z pohledu daňových podvodů velmi rizikovou (o čemž žalobkyně dle svých tvrzení věděla). Žalobkyně navíc obdržela zaplombovaný olej od výrobce a svým odběratelům jej prodávala bez plomby. To sice samo o sobě nemusí být zvláštní, ale v kontextu s celkovou iracionalitou (zejména z ekonomické stránky) zapojení žalobkyně do řetězce se jedná o skutečnost, která napovídá tomu, že se nejednalo o běžnou a poctivou transakci. Žalovaný správně uvedl, že je nepochybně cennější zaplombovaná cisterna oleje přímo od výrobce s atestem než nezaplombovaný olej od překupníka. Žalobkyně nepřinesla do řetězce žádné *know-how*. Je tedy otázkou, proč se žalobkyně takového řetězce účastnila, navíc za podmínek, jak byly popsány výše (zejména délka trasy přepravy, okamžité přečerpání oleje a jeho opětovné vypravení zpět do P.). Dle názoru soudu se mohlo jednat buď o nedostatek obezřetnosti, nebo o úmyslné jednání

s cílem zapojit se do podvodného řetězce. Ve shodě s žalovaným se krajský soud přiklonil ke druhé variantě. Souhrn všech okolností rozhodně vylučuje, že by se žalobkyně do transakcí zapojila pouze náhodou.

55. Tomu nasvědčuje vedle samotné iracionality účasti žalobkyně v řetězci i ta skutečnost, že žalobkyně obchodovala se společností G. R., která v podstatě reálnou činnost nevykonávala, tj. že se jednalo o pouhý fakturační mezičlánek. To dle názoru soudu žalobkyně věděla, když její jednatel uvedl, že navštívil sídlo této společnosti, které však jejím sídlem nikdy nebylo (což žalobkyně ani nerozporuje). To nepochybně muselo jednatele žalobkyně upozornit na to, že něco není v pořádku. Také strohá smluvní dokumentace s přihlédnutím k objemu plnění nasvědčuje tomu, že se nejednalo o skutečný obchod dvou obchodníků, nýbrž o ryze formální transakci, u které nehrozilo nebezpečí sporů. Ani obecné potvrzení dle § 64 odst. 5 zákona o DPH, ze kterého nebylo zřejmé, jaké konkrétní zboží mělo být dodáno a jaká osoba jej vystavila, nevypovídá o reálnosti transakce. Jiné potvrzení o splnění svého závazku žalobkyně ani neměla (např. dodací listy). U jiných obchodů (se společností T.) žalobkyně dodací listy měla (což žalobkyně rovněž nezpochybňuje). Krajský soud také souhlasí s žalovaným, že právě z důvodu, že se společností T. se jednalo o *ad hoc* spolupráci, jak tvrdí žalobkyně, a v případě obchodů se společností G. R. se jednalo o dlouhodobou spolupráci dosahující značných částek, měla žalobkyně spíše dbát na to, aby byly doklady precizní u obchodů dosahujících desítky mil. Kč, ale nestalo se tak. Při plněních v tak vysokých částkách by si rozumně obezřetný podnikatel jistě opatřil řádné a přesvědčivé potvrzení o splnění své části závazku. To také nasvědčuje závěru, že transakce se společností G. R. byly ryze formální a žalobkyně neměla důvod dokumentaci k nim více řešit. Žalobkyně nedisponovala ani řádně vyplněnými CMR listy, které si mohla po ukončení přepravy oleje obstarat, protože sama přepravu do P. zajišťovala (viz výše).
56. Všechny tyto skutečnosti přitom existovaly již v době obchodů a mají vypovídací hodnotu stran vědomosti žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by její vlastní jednání nemohlo být okolností svědčící o tom, že o svém zapojení do podvodního řetězce věděla. Takové skutečnosti nepochybně o vědomosti stran zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH svědčit mohou (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41, odst. 39). Jednou z nich může být i vědomost ekonomické iracionality při zapojení do řetězce (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, odst. 38 a násl.).

K přijatým opatřením

57. Pokud se daňový subjekt úmyslně zapojí do řetězce zasaženého podvodem, je nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, odst. 18). Nicméně s ohledem na skutečnost, že k odeprání nároku na odpočet, resp. osvobození, postačí i nevědomé zapojení do podvodného řetězce, a také pro úplnost, se krajský soud zabýval rovněž vznesenými námitkami ohledně přijatých opatření žalobkyní.
58. K přijatým opatřením žalovaný uvedl, že pokud je prokázána úmyslná účast na podvodu, nelze případná opatření vyhodnotit jinak než jako účelová. Pro úplnost však žalovaný uvedl, že tvrzená přítomnost jednatele žalobkyně v sídle společnosti G. R. nemohla vést k ujistění se o věrohodnosti této společnosti, a naopak v něm v tomto směru měla vzbudit pochybnosti. Tvrzené ověření registrace společnosti G. R. k DPH žalobkyně neprokázala. I kdyby si jej však takto prověřila, nemohla by z této skutečnosti za těchto okolností dovodit

nic ohledně věrohodnosti tohoto obchodního partnera. Vypravení zboží až po zaplacení kupní ceny odběratelem lze považovat za určité přijaté opatření vzhledem k odběrateli, které však nelze považovat za dostatečné vzhledem k závažnosti výše popsaných objektivních okolností (odst. 129 napadeného rozhodnutí).

59. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že jí nastavené opatření v podobě (z ekonomického hlediska zcela iracionální) zajišťky do F.-M., mohlo zamezit tomu, že by obchodovala s prázdnými cisternami. Nicméně nemohlo nijak zamezit tomu, že se zapojí do řetězce zasaženého podvodem na DPH, pokud tento podvod nebude spočívat v obchodu s prázdnými cisternami. Žalobkyní přijatá opatření totiž nevypovídají nic o tom, jak si žalobkyně prověřovala svého odběratele, např. z hlediska, zda není jen prázdnou schránku bez reálné ekonomické činnosti, což by bylo výraznou indicií o možném zasažení řetězce podvodem na DPH (takové společnosti jsou v podvodných řetězcích typické). Krajský soud souhlasí s žalovaným, že ověření registrace společnosti G. R. k DPH žalobkyně neprokázala, nadto by to bylo s ohledem na množství a závažnost zjištěných skutečností nedostatečné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022-95, odst. 91).
60. Lze také uvést, že kdyby žalobkyně provedla základní prověření v obchodním rejstříku, zjistila by, že společnost G. R. měla evidovanou jako hlavní obchodní činnosti provoz realitní kanceláře. Pak by si žalobkyně měla položit otázku, proč v enormním rozsahu podniká s řepkovým olejem, tedy ve zcela odlišném oboru. Tato indicie mohla žalobkyni přinejmenším navést k tomu, aby se činností společnosti G. R. více zabývala. Žalobkyně ani netvrdí, že by něco z toho učinila. To zcela zapadá do toho, že o svém zapojení do řetězce stíženého podvodem věděla.
61. Ke spolupráci se společností D., která měla mít totožný personální substrát jako společnost G. R., což mělo žalobkyni utvrdit v tom, že obchody se společností G. R. budou bezproblémové, se žalovaný obsáhle vyjádřil v odst. 200 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že existenci podvodu v těchto transakcích vůbec nešetřil. CMR doklady a Potvrzení o přijetí byly stejně vadné jako v případě obchodů se společností G. R. Tyto obchody byly též zatíženy ekonomicky iracionální zajišťkou do F.-M. K personálnímu propojení žalovaný uvedl, že tyto společnosti byly personálně propojeny v osobě pana T., který však ve společnosti D. působil až od prosince 2013, kdy žalobkyně se společností D. již dávno neobchodovala. Obě společnosti byly personálně propojeny rovněž v osobě pozdějšího jednatele G. R., pana V., i ten však ve společnosti D. začal působit teprve v prosinci 2013. Proto žalovaný posoudil námitku personálního propojení jako nedůvodnou.
62. Žalobkyně na argumentaci žalovaného nijak nereaguje, proto soud na hodnocení žalovaného plně odkazuje. Nad rámec toho krajský soud poukazuje na obsah usnesení Policie ČR ze dne 24. 8. 2020, ze kterého vyplývá, že pan T. za dobu, kdy byl prokuristou společnosti D., s žalobkyní žádnou smlouvu neuzavřel (str. 55 zmíněného usnesení). V daňovém řízení pak žalobkyně uvedla, že pana V. nezná (viz protokol o ústním jednání ze dne 9. 9. 2016). O žádné jistotě díky personálnímu propojení tak nemůže být řeč.
63. Krajský soud souhlasí také s tím, že souhrnná hlášení podávaná žalobkyní pak ve vztahu k její obezřetnosti nevypovídají ničeho. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

64. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

65. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vzal soud předně v potaz § 60 odst. 1 s. ř. s. větu první, dle kterého *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.* Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému se v soudním řízení správním zpravidla náhrada nákladů řízení nepřiznává, protože obhajoba vydaných rozhodnutí před soudem by měla být běžnou součástí činnosti správních orgánů, proto náklady s ní spojené nelze vnímat jako účelně vynaložené. Účastník soudního řízení správním nemůže být ve sporu s veřejnou mocí nepřímou odstrašován tím, že by jí hradil běžné náklady řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS). Toto pravidlo však logicky neplatí ve vztahu k nákladům zbytečně zaviněným (účastníka zde není třeba chránit), se kterými výslovně počítá § 60 odst. 6 s. ř. s., který stanoví, že *soud může uložit účastníkovi, svědkovi, znalci, tlumočnickovi nebo osobě, která měla při dokazování nějakou povinnost, aby státu nebo druhému účastníkovi nahradila náklady, které vznikly jejím zaviněním.*
66. Podobná úprava je obsažena v § 147 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) dle něž platí, že *účastníku nebo jeho zástupci může soud uložit, aby hradili náklady řízení, které by jinak nebyly vznikly, jestliže je způsobili svým zaviněním nebo jestliže tyto náklady vznikly náhodou, která se jim přihodila.*
67. Z porovnání obou citovaných ustanovení vyplývá, že s. ř. s. umožňuje soudu, aby rozhodl o zaviněných nákladech pouze v případě porušení povinnosti při dokazování. Na jiné případy nákladů vzniklých porušením povinnosti, či náhodou, která se účastníkovi přihodila, nedopadá. Vzniká tak otázka, zda lze v soudním řízení správním použít § 147 odst. 1 o. s. ř. přiměřeně podle § 64 s. ř. s. v rozsahu nákladů, na které nedopadá § 60 odst. 6 s. ř. s. (který nadto nedopadá na zástupce účastníků řízení a proto je nutné aplikovat § 147 o. s. ř. – k tomu srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 7. 2023, č. j. 35 Az 1/2023-66, odst. 18 a násl.).
68. V rozhodovací činnosti se k tomu bez bližšího odůvodnění vyjádřil NSS tak, že náhrada nákladů řízení je upravena komplexně v § 60 s. ř. s., přičemž na rozdíl od § 147 odst. 1 o. s. ř. není možné účastníkovi soudního řízení správním uložit náhradu nákladů, které vznikly náhodou (srov. rozsudek ze dne 8. 10. 2021, č. j. 5 As 189/2020-61, č. 4262/2021 Sb. NSS, odst. 46).
69. Koncepce práva na náhradu nákladů řízení je obecně postavena na třech zásadách – zásadě odpovědnosti za výsledek (zásada úspěchu), zásadě odpovědnosti za zavinění a náhodu a zásadě zájmové, která se ovšem primárně dotýká placení nákladů řízení a promítá se jen do těch ustanovení zákona, podle nichž účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení. Zásada odpovědnosti za výsledek (zásada úspěchu) je zásadou základní a v soudním řádu správním je obsažena ve výše citovaném § 60 odst. 1 s. ř. s. Zásada zájmová se projevuje v odstavcích 2 a 3, v posledně uvedeném je ve větě druhé zřetelné i působení zásady odpovědnosti za zavinění, která se dále vyskytuje i v odstavci 6.
70. Účel náhrady nákladů řízení v soudním řízení správním se v této otázce nijak zásadně neliší od účelu náhrady nákladů podle občanského soudního řádu. Zbytečně vynaložené náklady má hradit ten, kdo je způsobil. Co se liší, je postavení účastníků: účastník soudního řízení správním nemůže být ve sporu s veřejnou mocí nepřímou odstrašován tím, že by jí hradil běžné náklady řízení. Toto pravidlo však logicky neplatí ve vztahu k nákladům zbytečně zaviněným, a zákon je proto pro účely soudního řízení správním výslovně normuje v § 60

odst. 6 s. ř. s. Ve vztahu k zaviněným nákladům se tak neliší ani účel náhrady nákladů řízení ani postavení účastníků. Proto nelze z mlčení § 60 odst. 6 s. ř. s. dovodit, že úprava § 60 s. ř. s. je komplexní a vylučuje subsidiární použití § 147 odst. 1 o. s. ř. ohledně otázek neupravených v § 60 odst. 6 s. ř. s.

71. Veden těmito úvahami dospěl soud k závěru, že v soudním řízení správním je možné uplatnit § 147 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. na případy, na které nedopadá § 60 odst. 6 s. ř. s. (závěr o nutnosti nahradit náklady řízení vzniklé v důsledku jednání žalobce, který žádal o nařízení jednání a posléze se na něj bez omluvy nedostavil, vyplývá byť s jinou argumentací z rozsudků Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2024, č. j. 18 Af 16/2022-41 a ze dne 16. 10. 2024, č. j. 8 Af 22/2023-49, nebo z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 3. 2024, č. j. 52 Af 16/2023-60).
72. V nyní řešené věci žalobkyně na výzvu soudu podáním ze dne 16. 2. 2024 sdělila, že nesouhlasí s tím, aby soud dle § 51 s. ř. s. rozhodl ve věci bez jednání. Žalobkyně nevznesla žádný důkazní návrh, který by soud měl při jednání provést. Žalovaný s rozhodnutím bez jednání souhlasil. Soud proto nařídil jednání na den 25. 2. 2025 výhradně na základě požadavku žalobkyně. Soud si je pochopitelně vědom toho, že je právem účastníka řízení, aby o jeho věci bylo rozhodnuto v jeho přítomnosti. To však předpokládá, že se účastník hodlá jednání zúčastnit. Žalobkyni bylo předvolání k jednání doručeno dne 29. 1. 2025, avšak jednání se nezúčastnila a ani svou nepřítomnost neomluvila. Jednání tak bylo nařízeno v podstatě zcela zbytečně. Přístup žalobkyně svědčí o nekorektním přístupu k věci, soudu a v konečném důsledku i protistraně – žalovanému, který vážil cestu k soudu a na jednání se dostavil. Za této situace tak žalovaný vynaložil zbytečné náklady na cestu do sídla soudu. Náhradu nákladů (cestovné) v prokázané výši 274 Kč mu proto soud přiznal. K přijetí této náhrady žalovaný označil bankovní účet č. 19-8024621/0710, s variabilním symbolem 5000.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 25. února 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu