



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **VKS Pohledští Dvořáci a.s.**, IČO: 25945891
sídlem Hamry 1584, Havlíčkův Brod
zastoupená daňově poradenskou společností
ELOTUELO s.r.o., sídlem Kralická 950/1, Praha 10

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2021, č. j. 33506/21/5300-21441-712599,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá otázkou, zda byly dány důvody pro nepřiznání žalobkyní nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) kvůli její účasti na daňovém podvodu. Předmětem přijatých zdanitelných plnění bylo dodání surového řepkového oleje od dodavatele ANDI trade s.r.o. (dále jen „ANDI trade“; tato korporace

zanikla ke dni 18. 11. 2019 – pozn. soudu).

2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 4. 2020, č. j. 629878/20/2903-50522-602201, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 449 161 Kč a zároveň jí uložil povinnost zaplatit penále z doměřené daně ve výši 89 832 Kč. Správce daně totiž neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu ze zdanitelných plnění přijatých od ANDI Trade z důvodu účasti na podvodu na DPH.
3. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně. Žalobkynino odvolání proto zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) a dodatečný platební výměr potvrdil.

Žaloba

4. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 22. 11. 2021 domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.
5. V prvé řadě namítá prekluzi práva na stanovení daně. Za zdaňovací období měsíce prosince 2014 již proběhla dříve daňová kontrola a žalobkyni byla poté pravomocně doměřena DPH. Již jednou dodatečně doměřenou daň podle žalobkyně nelze znovu doměřit bez daňové kontroly. Na běh lhůty ke stanovení daně nemohla mít vliv výzva k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 94/2018 Sb. (dále jen „daňový řád“), neboť žalovanému bylo známo, že žalobkyně s důvody doměření daně nesouhlasí. Jediným účelem výzvy bylo obejít § 143 odst. 3 písm. a) daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb. K doměření daně by mohlo dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly, případně dle pomůcek v případě nereagování na výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalobkyně má za to, že správce daně při zjišťování skutkového stavu vycházel ze zprávy o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období ledna až března 2015, ačkoliv v tomto období docházelo k dodáním v odlišném řetězci dodavatelů. Žalovaný se k námitce týkající se nesouladu skutkového stavu nevyjádřil. Ani správce daně neprovedl srovnání těchto zdaňovacích období. Žalovaný také nevyvrátil skutkovou verzi přednesenou žalobkyní v podaném odvolání ohledně důvodů přijetí dotčených zdanitelných plnění. Důvodem byla potřeba „naředění“ řepkového oleje s vysokým obsahem vody vyrobeného žalobkyní. Stejně tak se žalovaný nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání pod bodem 27 písm. a) až p) ohledně okolností, za nichž došlo k přijetí zdanitelných plnění. Pokud správce daně ani žalovaný nevyvrátili žalobkyní tvrzený skutkový průběh, je prakticky vyloučen závěr o její účasti na daňovém podvodu. Nešlo o snahu, úmysl či nedbalost s cílem získat neoprávněnou daňovou výhodu.
7. Dále žalobkyně namítá neprovedení výsledků svědků. Odkázala na odvolání, v němž uvedla, že svědky navrhovala k prokázání toho, že řepkový olej potřebovala a musela jej nakupovat. Jde konkrétně o pracovníky společnosti VIA-REK, M. B., ředitele společnosti a paní N., dopravce pana F., Š. P. z lisovny v Dobroníně, pana K. ze společnosti Pribina, pana H. a pracovníky lisovny Ing. M., Jan K., P. Z. aj. H. S důkazy uvedenými v odvolání se žalovaný nevypořádal.
8. Žalovaný se dle žalobkyně také nevypořádal s částí odvolání, v níž poukazovala na nesprávné nebo nepravdivé závěry správce daně.

9. Žalobkyně rovněž odkázala na rozsudek soudu ze dne 30. 11. 2020, čj. 30 Af 95/2018-65, týkající se doměření DPH žalobkyni za zdaňovací období ledna až března 2015. Soud v rozsudku žalovanému uložil, aby skutečnosti týkající se otázky potřebnosti nákupu řepkového oleje, resp. metody rozpoznání obsahu vody v řepkovém oleji zjistil procesně korektním způsobem a umožnil žalobkyni na zjištěné závěry reagovat např. předložením dalších důkazů. Na tom nemění nic skutečnost, že citovaný rozsudek čj. 30 Af 95/2018-65 byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 21. 10. 2021, čj. 6 Afs 399/2020-59, neboť i ten potvrdil, že žalovaný pochybil. Uvedený nedostatek nebyl odstraněn ani ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014. Žalobkyně se v této souvislosti vymezuje proti konstatování NSS, podle něhož v lednu 2015 začala z ničeho nic nakupovat řepkový olej, který do té doby jen vyráběla. Žalobkyně toto tvrzení odmítá, přičemž opakovaně vysvětlovala okolnosti nákupu řepkového oleje. Žalobkyně předložila v odvolacím řízení odborné vyjádření doc. Ing. B., CSc., k posouzení obsahu vody v řepkovém oleji lisovaném za studena. Není však zřejmé, jak žalovaný vyjádření hodnotil *ve svých souvislostech s dalšími svými závěry*.
10. Žalovaný se dále nevypořádal s návrhem na výslech J. B., který měl být dle názoru žalovaného organizátorem řetězce dodání. Jde pouze o domněnku, kterou se žalovaný nepokusil ověřit výslechem této osoby. Z vyjádření pana B. nelze vycházet za situace, kdy žalobkyně navrhla jeho výslech a žalovaný tento návrh ignoroval.
11. Žalobkyně nesouhlasí s názorem (vyjádřeným mj. i v rozsudku NSS čj. 6 Afs 399/2020-59), podle něhož se jí naskýtaly i jiné způsoby řešení problému s nekvalitní naskladněnou řepkou s vyšší vlhkostí. Názor, že nákup řepkového oleje měl jiný než čistě praktický s podnikáním související důvod, představuje pouhou spekulaci, kterou žalovaný učinil bez odborné znalosti a nepodložil ho důkazy.
12. Žalovaný se dále nevypořádal ani s námitkou, podle níž nebylo zjištěno, že by žalobkyně měla vztahy s jednotlivými „účastníky podvodu“, které žalovaný označil jako účastníky řetězců dodání. Pokud jde o okolnosti týkající se společnosti REMIOIL, závěry žalovaného jsou nelogické a týkají se skutečností, které nastaly až po zdaňovacím období prosinec 2014. Rovněž okolnosti ukončení spolupráce mezi ANDI trade a společností KOMODITY.EU neměly na spolupráci s dodavatelem žalobkyně žádný vliv.
13. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením marží a cen, za něž žalobkyně nakupovala a prodávala řepkový olej. Žalovaný i správce daně se vyjadřují k této otázce, aniž by se sami účastnili trhu s touto komoditou. Žalovaný nevyvrátil argumentaci, kterou v této souvislosti žalobkyně přednesla v odvolání.
14. Žalobkyně namítá, že DPH doměřenou ANDI trade z důvodu neuznání nároku na odpočet kvůli její účasti na podvodu na dani nelze považovat za chybějící daň. V roce 2014 nemohl nikdo vědět, že dojde k doměření DPH. Daň doměřená v roce 2017 nemůže být chybějící daní v podvodu na dani z roku 2014. Správce daně se jen pokusil získat u žalobkyně daň, kterou nemohl vybrat od ANDI trade.
15. Závěrem žalobkyně bez bližší konkretizace odkázala na argumentaci přednesenou v žalobě ve věci vedené u soudu pod sp. zn. 30 Af 95/2018. Podle ní by bylo nadbytečné tuto argumentaci opakovat, a proto navrhla, aby se *součástí soudního spisu vedeného na základě této žaloby stal spis vedený u zdejšího soudu pod sp. značkou 30 Af 95/2018*.

Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Obsáhle se vyjádřil k uplatněným žalobním bodům, které má za nedůvodné. Pokud jde o namítanou prekluzi, uvedl, že za zdaňovací období prosince 2017 již byla žalobkyni daň jednou doměřena, což ale nebrání opakovanému doměření daně. Žalovaný dále poukázal na úkony, jimiž byla lhůta ke stanovení daně prodloužena, resp. přetržena, přičemž je toho názoru, že k prekluzi práva stanovit daň před právní mocí napadeného rozhodnutí nedošlo. Správce daně nepochybil, pokud poté, co žalobkyně nereagovala na výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, doměřil daň na základě pomůcek. V této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2019, čj. 9 Afs 394/2018-33. Pokud jde o námitky týkající se obsahu vody v řepkové oleji, žalovaný uvedl, že tato otázka nebyla v nyní projednávané věci žalovaným zpochybněna a kladena žalobkyni k tíži. Žalobkyní uplatněné námitky žalovaný v napadeném odvolání vypořádal souhrnně, není jeho povinností odpovídat na každou větu odvolání. Pokud jde o navržené výslechy svědků, žalobkyně je navrhovala v řízení týkajícím se zdaňovací období měsíců ledna až března roku 2015. Nebylo povinností žalovaného vypořádat tyto návrhy i v projednávané věci. Ze znění odvolání nevyplývá, že by navrhovala výslech i v daňovém řízení vedeném v projednávané věci. Ve vztahu k závěrům vysloveným v rozsudku NSS čj. 6 Afs 399/2020 a v rozsudku zdejšího soudu čj. 30 Af 95/2018-65 žalovaný uvedl, že nespátňuje nic problematického v tom, že v napadeném rozhodnutí vynechal tu část argumentace, která je ze strany soudů vnímána jako problematická. K námitkám týkajícím se identifikace chybějící daně žalovaný uvedl, že chybějící daň nebyla shledána jen u dodavatele žalobkyně, ale i u všech dalších společností v řetězci. Neuznání nároku na odpočet daně nenahrazuje výběr chybějící daně neodvedené jiným subjektem v řetězci, ale představuje ochranu účelu a funkčnosti systému výběru DPH.

Postup soudu

17. Soud nařídil k projednání věci ústní jednání, které se konalo 15. 11. 2023. Během něj se zaměřil primárně na otázku prekluze práva stanovit daň, přičemž dal účastníkům možnost se vyjádřit k této otázce i k meritu věci. Účastníci setrvali na svých stanoviscích.
18. Rozsudkem ze dne 15. 11. 2023, čj. 30 Af 72/2021-117, krajský soud zrušil napadené rozhodnutí a jemu předcházející dodatečný platební výměr. Dospěl totiž k závěru, že lhůta pro stanovení daně uplynula dříve, než byla daň pravomocně vyměřena napadeným rozhodnutím. Tento závěr založil na úvaze, že běh prekluzivní lhůty ke stanovení daně nemohlo ovlivnit oznámení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2018, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 8. 2016, kterým správce daně poprvé doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 486 948 Kč. Důvodem k tomuto prvnímu doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2014 totiž bylo, že žalobkyně neprokázala, že oprávněně uplatnila osvobození při dodání zboží (vysokozdvížných vozíků) do jiného členského státu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2024, čj. 10 Afs 192/2022-48), a jednalo se tedy o DPH z odlišného zdanitelného plnění než v nyní projednávané věci. Oznámení rozhodnutí o doměření daně z tohoto odlišného plnění nemohlo podle původního názoru soud založit účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu] u zcela odlišných plnění (nákup a prodej řepkového oleje), byť se uskutečnila ve stejném zdaňovacím období.
19. Uvedený názor soudu však následně popřel NSS, který rozsudkem ze dne 22. 11. 2024, čj. 10 Afs 314/2023-35, předchozí rozsudek soudu ze dne 15. 11. 2023 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Oproti závěru krajského soudu dospěl NSS k tomu, že daň se stanoví jako celek za konkrétní období (být se tak může stát postupně několika výměry) a že ke

stanovení daně za jedno zdaňovací období běží jen jedna lhůta. NSS tak vyložil spornou otázku plynutí lhůty ke stanovení daně odlišně od krajského soudu. Současně se NSS detailně zabýval plynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně a konstatoval, že DPH za zdaňovací období prosinec 2014 byla v projednávané věci žalobkyni pravomocně doměřena před jejím uplynutím a k prekluzi nedošlo. Názorem vysloveným NSS je soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Další vyjádření žalobkyně

20. Po zrušení předchozího rozsudku soudu v této věci se žalobkyně polemicky vyjádřila k závěrům vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku. Má za to, že lhůta ke stanovení daně z obchodů s řepkovým olejem běžela od ledna 2015 do března 2018 a žádný z úkonů správce daně stejně jako řízení před soudy, které se vztahovaly k doměření DPH z obchodů s vysokozdvihnými vozíky, tuto lhůtu nepřerušil. Rovněž výzva k podání dodatečného daňového přiznání z 1. 3. 2019 tedy byla vydána po uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně. Závěry NSS jsou podle žalobkyně v rozporu s jeho vlastní ustálenou judikaturou, neboť omezují účel institutu lhůty ke stanovení daně, kterým je zajištění předvídatelnosti a právní jistoty daňových subjektů. Pokud by byla přijata teze NSS o mechanickém prodlužování prekluzivní lhůty, daňový subjekt by nikdy neměl jistotu o tom, že jeho daňová povinnost definitivně skončila. Daný výklad je navíc v rozporu se zásadou *in dubio mitius*.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

21. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
22. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
23. O věci samé rozhodl soud bez nařízení jednání. Žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila. Žalovaného soud vyzval po zrušení předchozího zrušujícího rozsudku, zda s rozhodnutím věci bez jednání souhlasí, avšak žalovaný se nevyjádřil. Soud má tedy za to, že i žalovaný s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
24. Žaloba není důvodná. Vady napadeného rozhodnutí, k nimž by musel přihlídnout i bez námitek, soud neshledal.

Postup finančních orgánů při doměření DPH

25. Žalobkyně podala dne 23. 1. 2015 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, v němž přiznala vlastní daň ve výši 274 347 Kč.
26. Dne 26. 3. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen 2012 až prosinec 2014. Kontrola byla zaměřena na ověření dodání zboží (manipulační technika) do jiného členského státu osvobozeného od daně s nárokem na odpočet a s tím souvisejícího nároku na odpočet daně uplatněné u přijatého zdanitelného plnění pořízeného od společností BALKANCAR CZ s.r.o. a MAN - TECH Trading a.s.
27. Správce daně také požádal dne 23. 6. 2015 polské finanční orgány o výměnu informací dle nařízení Rady č. 904/2010, o správním spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z

přidané hodnoty. Žádost se týkala společnosti „MINERAL-POWER“ sp. z o.o. a dodání řepkového oleje, který měla tato společnost přijmout od žalobkyně.

28. Poté dne 29. 9. 2015 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden až březen 2015 v rozsahu ověření vlastní výroby řepkového oleje, nákupu řepkového oleje od jiných dodavatelů a prodej řepkového oleje odběratelům včetně kontroly skutečností souvisejících s nákupem a prodejem řepkového oleje.
29. Dne 15. 12. 2015 odeslal polský finanční orgán správci daně odpověď na žádost o výměnu informací.
30. Dne 9. 8. 2016 vydal správce daně po skončení daňové kontroly zaměřené na pořízení a dodání manipulační techniky (bod 26 tohoto rozsudku) dodatečný platební výměr, kterým doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 486 948 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 97 389 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 2. 2018.
31. Dne 1. 3. 2019 vydal správce daně výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, kterou vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání k DPH za prosinec 2014. V odůvodnění výzvy správce daně identifikoval prostřednictvím daňových dokladů pět dodání od ANDI trade, u nichž dospěl na základě poznatků z daňové kontroly u žalobkyně týkající se DPH za zdaňovací období leden až březen 2015 k závěru, že nárok na odpočet DPH u těchto plnění žalobkyně uplatnila neoprávněně.
32. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Správce daně proto žalobkyni připsal ze dne 6. 3. 2020 sdělil, že jí doměří z moci úřední na základě dokazování DPH za prosinec 2014. V příloze žalobkyni zaslal úřední záznam obsahující podrobné odůvodnění a vyčíslení doměřené DPH.
33. Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 4. 2020 doměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 ve výši 449 161 Kč (viz bod 2 tohoto rozsudku).
34. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které však žalovaný po doplnění dokazování v odvolacím řízení napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr potvrdil.
35. Soudu je dále z vlastní úřední činnosti známo, že žalobkyně podala dne 27. 3. 2018 žalobu proti rozhodnutí správce daně ze dne 6. 2. 2018 (bod 30 tohoto rozsudku), které se týkalo mj. předchozího doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2014 (předmětem plnění bylo dodání vysokozdvížných vozíků). Soud žalobu nejprve zamítl rozsudkem ze dne 28. 4. 2020, čj. 30 Af 34/2018-122, který nabyl právní moci dne 13. 5. 2020. Žalobkyně podala proti rozsudku dne 25. 5. 2020 kasační stížnost, kterou shledal NSS důvodnou, a proto rozsudkem ze dne 7. 4. 2022, čj. 10 Afs 176/2020-58, který nabyl právní moci dne 11. 4. 2022, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdejší soud ale následně rozsudkem ze dne 30. 5. 2022, čj. 30 Af 34/2018-174, žalobu znovu zamítl. Rozsudek nabyl právní moci dne 8. 6. 2022. Žalobkyně podala i proti tomuto rozsudku kasační stížnost, která byla ale zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2024, čj. 10 Afs 192/2022-48, a neúspěšná byla žalobkyně i s ústavní stížností, kterou odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 7. 5. 2024, sp. zn. I. ÚS 740/24.

Posouzení žaloby

36. Soud se v první řadě vyjádří k formulaci a vymezení žalobních bodů v žalobě. Žalobkyně koncipovala žalobu jako souvislý text bez viditelné struktury a vnitřního členění na jednotlivé žalobní body. Používá rozsáhlé citace z napadeného rozhodnutí a z vlastních podání, přičemž často není na první pohled patrné, kde začíná a končí citace a kde již jde o vlastní žalobní argumentaci směřující proti závěrům žalovaného. To vede k tomu, že je poměrně obtížné seznat, co je vlastně smyslem uplatněných námitek. Ani tato formulační neobratnost však nezbavuje soud povinnosti se vypořádat se všemi řádně uplatněnými žalobními body. Soud se však vypořádal s námitkami pouze do té míry, v jaké bylo možné seznat, co je smyslem a podstatou žalobních bodů a z jakých důvodů žalobkyně rozporuje závěry vyslovené žalovaným v napadeném rozhodnutí. Žalobní body totiž mají být polemikou se závěry napadeného rozhodnutí, nikoliv jen opakováním odvolání, s nímž se již vypořádal žalovaný.
37. V úplném závěru žaloby odkázala žalobkyně neurčitě na argumentaci přednesenou v žalobě, kterou podala ve věci doměření DPH za zdaňovací období leden až březen 2015. Současně navrhla, aby se součástí soudního spisu stal i spis vedený pod sp. zn. 30 Af 95/2018. Žalobkyně se tak zřejmě domnívala, že tímto způsobem „vtáhne“ do nyní projednávané věci argumentaci a žalobní body, jež uplatnila v žalobě ve věci sp. zn. 30 Af 95/2018, a učiní je tak součástí soudního přezkumu.
38. Vymezením žalobních bodů se zabýval rozšířený senát NSS již v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS. Dospěl přitom k závěru, že „[ž]alobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.“ Na tento výklad navázal rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS. Z něj plyne, že „smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat“ (zvýraznění doplněno soudem).
39. Uvedeným požadavkům na jednoznačné vymezení rozsahu soudního přezkumu žalobkyní použitý odkaz nedostojí. Je sice pravdou, že nyní projednávaná věc skutkově souvisí s věcí projednávanou pod sp. zn. 30 Af 95/2018, zároveň ale nejde o věci skutkově a právně zcela totožné. Ostatně i žalobkyně poukazovala v žalobě na dílčí skutkové rozdíly, zejm. pokud jde o dodavatele účastníci se řetězce dodání. Ani procesní rámec, v němž došlo k doměření daně v obou případech, není shodný. Spokojila-li se tedy žalobkyně se stručným odkazem na žalobu podanou v jiné věci, aniž by alespoň rámcově upřesnila, jaké konkrétní výtky vůči postupu a závěrům finančních orgánů vznáší i v nyní projednávané věci, nejde o řádný

žalobní bod vymezující rozsah soudního přezkumu. Není úkolem soudu, aby za žalobkyni domýšlel, v jakém rozsahu lze její dříve použitou argumentaci znovu použít, a zda ji žalobkyně skutečně hodlala v plném rozsahu uplatnit i v nyní projednávané věci. Soud se nemůže takto obecně uplatněným odkazem zabývat.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

40. Žalobkyně na několika místech žaloby namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný se dle jejího názoru nevypořádal s námitkami, jež uplatnila v rozsáhlém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Soud se však s tímto názorem neztotožňuje.
41. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, jaké zjištěné skutkové okolnosti má za rozhodné, jak skutkový stav posoudil po právní stránce a k jakým závěrům na základě posouzení dospěl. Prokázáním existence daňového podvodu i subjektivní a objektivní stránkou tzv. vědomostního testu se žalovaný podrobně zabýval v bodech 36 až 80 napadeného rozhodnutí. Stejně tak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelně, komplexně a propracovaným způsobem vyjádřil k podstatě klíčových námitek a argumentace uplatněných žalobkyní v odvolacím řízení (body 83 až 133 napadeného rozhodnutí). Jeho úvahy se zakládají na zjištěných skutečnostech, jež vycházejí ze shromážděných podkladů, a z hlediska právního posouzení odpovídají relevantní judikatuře SDEU a NSS dopadající na věc. Nesouhlas žalobkyně se závěry žalovaného a správce daně může být důvodem pro uplatnění žalobních námitek týkajících se zákonnosti meritorního posouzení věci, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí však sám o sobě nezakládá.
42. Pokud jde o žalobní bod, podle něhož se žalovaný nezabýval odlišnostmi skutkového stavu ohledně dodání uskutečněných v prosinci 2014 oproti dodáním v lednu až březnu 2015 a neprovedl srovnání těchto zdaňovacích období, konstatuje soud, že touto námitkou se žalovaný zabýval zejm. v bodě 87 a násl. napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že správce daně při doměření daně neúplně zjistil skutkový stav, který se týkal zdaňovacího období prosinec 2014. Proto mu uložil doplnit dokazování, aby byly okolnosti, za nichž docházelo k dodáním v tomto období řádně objasněny, zejména pokud jde o naplnění subjektivní stránky podvodu na dani a přijetí opatření proti účasti žalobkyně na něm. Žalobkyně opomíjí, že právě kvůli potřebě spolehlivého zjištění skutkového stavu ohledně dodání v prosinci 2014 bylo dokazování ve fázi odvolacího řízení doplněno. Nebylo však povinností finančních orgánů provést požadované „srovnání“ zdaňovacích období, neboť pro stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období prosince 2014 jsou relevantní jen skutečnosti týkající se dodání, k nimž došlo v tomto zdaňovacím období. Pokud se snad žalobkyně domnívá, že úvahy finančních orgánů týkající se stanovení daňové povinnosti žalobkyně v těchto obdobích jsou nekonzistentní nebo navzájem rozporné, bylo na ní, aby na takové nesrovnalosti upozornila a uplatnila je jako řádnou námitku v daňovém řízení, případně jako žalobní bod v řízení soudem. To však nečinila a nevysvětlila, proč by požadované srovnání mělo mít vliv na skutkové či právní závěry týkající se projednávaného zdaňovacího období.
43. Dále žalobkyně tvrdí, že se žalovaný nevypořádal s její argumentací uvedenou v odvolání pod bodem 27 písm. a) až p). Soud shodně jako žalovaný (bod 81 napadeného rozhodnutí) v této souvislosti odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, jakož i Ústavního soudu, z níž plyne, že není povinností soudů a přeneseně ani správních orgánů, reagovat do detailu na každou uplatněnou větu a argument přednesený účastníkem řízení. Postačí, pokud

proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, či ze dne 10. 12. 2021, čj. 3 As 366/2019-41). Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na *spravedlivý proces, jestliže obecné soudy [zde finanční orgány – pozn. soudu] nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (zvýraznění doplněno soudem). Tomuto požadavku žalovaný dostal, neboť srozumitelně a přesvědčivě v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč dospěl na základě shromážděných podkladů k závěru, že žalobkyni přijatá zdanitelná plnění byla součástí řetězce transakcí zatížených podvodem na dani, a z důvodu vědomé účasti na tomto podvodu žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH. Tyto komplexní úvahy vyjádřené v odůvodnění ve svém souhrnu vylučují důvodnost uplatněných odvolacích námitek.

44. Žalobní bod není důvodný.

Prekluze

45. Vedle žalobkyní vyslovených pochybností o tom, zda k doměření DPH došlo před uplynutím lhůty ke stanovení daně, souvisí s touto otázkou i další dvě její žalobní námitky. Zaprvé, dle názoru žalobkyně nebyly splněny podmínky pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, a zadruhé, v důsledku pasivity žalobkyně v reakci na tuto výzvu měl správce možnost doměřit DPH pouze na základě pomůcek nebo na základě výsledků daňové kontroly, kterou ale nezahájil, a tím zkrátil žalobkyni na jejích procesních právech. Dříve než soud přistoupí k posouzení otázky prekluze, je tedy třeba vyjasnit, zda postup správce daně při doměření daně byl v souladu se zákonem, neboť případná nezákonnost by mohla mít vliv na účinky jednotlivých úkonů, jež mají na běh lhůty vliv.
46. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
47. K vykladu citovaného ustanovení se opakovaně vyjadřoval NSS. „*Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatek při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení*“ (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Tento závěr dále NSS rozvedl tak, že „*zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupně posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické“ či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravu dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odstavcem 3 větou první daňového řádu).* [...] Výše uvedenou

hierarchii definovanou zákonodárcem a odpovídající i ústavním kautelám nabádajícím k šetření autonomie jedince a ke zdrženlivosti při uplatňování razantních vrchnostenských oprávnění veřejné moci je při výkladu daňového řádu třeba respektovat. Pokud se tedy správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“

48. Nutno zdůraznit, že *daňovou kontrolou* zde rozšířený senát rozumí případ, kdy je daňová kontrola svým rozsahem a předmětem zaměřena na daňovou povinnost, která je následně stanovena (dodatečným) platebním výměrem. Dozví-li se správce daně, tak jako v tomto případě, o skutečnostech či důkazech, které nasvědčují tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, prostřednictvím daňové kontroly zaměřené na daňovou povinnost téhož daňového subjektu, avšak za jiné zdaňovací období, jde rovněž o poznatek, který vyplynul z jiného zdroje, než z daňové kontroly týkající se doměřené daně. Proto i v takovém případě platí analogicky shora uvedený výklad o tom, že je třeba dát nejprve daňovému subjektu možnost, aby sám napravil nedostatky svého daňového tvrzení.
49. Na uvedené navázal NSS v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, v němž uvedl, že *„[v]ýzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“* V rozsudku ze dne 19. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, NSS dodal, že *„otázka věcné správnosti následně doměřené daně není pro posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, rozhodná. Volba mezi daňovou kontrolou a výzvou k předložení dodatečného daňového přiznání se odvíjí od množství a kvality informací, které správce daně potřebuje, aby dle svého právního posouzení mohl daň doměřit. Důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, proto nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně.“*
50. V projednávané věci získal správce daně relevantní údaje o skutečnostech a důkazech nasvědčujících pravděpodobnému doměření DPH za zdaňovací období prosinec 2014 v průběhu a z výsledků daňové kontroly zaměřené na DPH za zdaňovací období ledna až března 2015. Zdanitelné plnění, jež žalobkyně přijala v prosinci 2014, se totiž týkalo téhož druhu zboží (řepkového oleje) a k jeho dodání došlo od stejného dodavatele ANDI trade za obdobných okolností. Za této situace tak vzniklo silné podezření, že i dodání uskutečněná v prosinci 2014 představují součást řetězce transakcí zatížených daňovým podvodem, což v důsledku povede k odepření nároku na odpočet. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s požadavky ustálené judikatury, pokud žalobkyni umožnil prostřednictvím výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, aby reagovala na zjištění správce daně a svá daňová tvrzení případně upravila, aniž by došlo k doměření z moci úřední a stanovení penále. Skutečnost, že žalovanému bylo známo, že žalobkyně se závěry předchozí daňové kontroly za zdaňovací období ledna až března 2015 nesouhlasí, na tom, že byly splněny podmínky k vydání výzvy, nic nemění. Správce daně nemohl předvídat, zda žalobkyně setrvá na svém nesouhlasném stanovisku i v případě doměření daně za zdaňovací období prosince 2014.

Naopak bylo by pochybením, pokud by správce daně bez vydání výzvy přistoupil ihned k doměření daně či k zahájení nové daňové kontroly.

51. Žalobkyně dále tvrdí, že správce daně mohl doměřit daň pouze na základě výsledku daňové kontroly, nikoliv dokazováním. S tím soud rovněž nesouhlasí. Předně je třeba podotknout, že v projednávané věci probíhalo doměřovací řízení podle § 134 odst. 3 písm. a) bodu 2 daňového řádu, které je jedním z dílčích řízení v rámci daňového řízení. K jeho zahájení došlo doručením výzvy podle § 145 odst. 2 ve spojení s § 91 odst. 1 daňového řádu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, čj. 9 Afs 38/2014-59, č. 3153/2015 Sb. NSS). Základním účelem daňového řízení (i jednotlivých dílčích řízení) je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (§ 134 odst. 1 daňového řádu). Tohoto cíle by mělo být dosaženo především prostřednictvím dokazování, neboť tímto způsobem lze daň stanovit nejpřesněji. Až v případě, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, je třeba přikročit k náhradním způsobům jejího stanovení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2007, čj. 2 Afs 29/2006-108, a ze dne 19. 11. 2008, čj. 8 Afs 78/2007-47).
52. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu platilo, že *k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.* [Žalobkyně odkazuje na § 143 odst. 3 písm. a) daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020, který však v době vydání výzvy a dodatečného platebního výměru nebyl v tomto znění účinný.] Žalobkyně se domnívá, že § 143 odst. 3 ve spojení s § 145 odst. 2 daňového řádu připouští pouze dvojí způsob doměření daně, a to buď na základě výsledků daňové kontroly nebo podle pomůcek. Tak tomu ovšem není, neboť § 145 odst. 2 daňového řádu dává správci daně pouze možnost (viz použití výrazu *může* v druhé větě za částkou cit. ustanovení) doměřit daň podle pomůcek, nikoliv povinnost tak učinit. Primát má i v tomto případě doměření daně na základě dokazování, je-li to možné, neboť zpravidla jde o přesnější způsob jejího stanovení.
53. Odkázat lze v této souvislosti na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2019, čj. 9 Afs 394/2018-33, v němž se uvádí, že „*vydáním výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je zahájeno doměřovací řízení, přičemž správce daně může stanovit daň dokazováním nejen v rámci daňové kontroly, ale také mimo ni (totožně také rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 - 31).* [...] *Správce daně vydal výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu, na které žalobkyně sice nijak nereagovala, ale bylo jimi zahájeno doměřovací řízení. Protože žalobkyně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu výzvám k podání dodatečného daňového přiznání nevyhověla, měl správce daně možnost doměřit DPH na základě pomůcek. Správce daně nicméně doměřil žalobkyni DPH na základě dokazování mimo daňovou kontrolu, což v souladu s výše uvedenými závěry soudu mohl učinit. Dal-li zároveň přednost dokazování před pomůckami, neboť měl za to, že s ohledem na podklady, které měl k dispozici, daň dokazováním stanovit lze, nelze proti tomu v zásadě nic namítat, neboť stanovení daně na základě dokazování by mělo být zpravidla přesnější než na základě pomůcek (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS), a jako takové má před pomůckami také přednost (§ 98 odst. 1 daňového řádu)*“ (zvýraznění doplněno soudem).
54. Poukazuje-li žalobkyně na nemožnost uplatnění procesních práv, které daňovým subjektům během daňové kontroly přiznává daňový řád, konstatuje soud, že neshledal, že by žalobkyně byla jakkoliv zkrácena postupem finančních orgánů na procesních právech. Žalobkyně ostatně ani netvrdí, jak jí bylo uplatnění konkrétních procesních práv odepřeno. Naopak z obsahu daňového spisu plyne, že finanční orgány daly žalobkyni ve všech fázích daňového

řízení vždy možnost seznámit se se shromážděnými podklady, vyjádřit ke skutkovým zjištěním a závěrům, k nimž dospěly, a uplatnit vlastní tvrzení a důkazy, případně činit jiné návrhy. Správce daně (ani žalovaný) svým postupem zjevně nesledoval cíl upřít žalobkyni jakákoliv procesní práva.

55. Soud tedy shrnuje, že postup správce daně při doměření daně dokazováním bez provedení předchozí daňové kontroly v rozsahu doměřené daně není nezákonný, ani nejde o obcházení zákona.
56. Pokud jde o samotnou námitku prekluze, žalobkyně v žalobě namítla toliko to, že jí není zřejmé, z čeho žalovaný dovozuje právo daň doměřit, aniž by jakkoliv konkretizovala vlastní úvahy o plynutí lhůty ke stanovení daně. Vlastní výklad prezentovala žalobkyně až ve vyjádření, jež ovšem podala až poté, co NSS zrušil předchozí zrušující rozsudek soudu v této věci.
57. Soud sice zaujal v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 15. 11. 2023 stanovisko, že došlo před doměřením daně k prekluzi práva stanovit daň. Tyto úvahy však překonal NSS v rozsudku čj. 10 Afs 314/2023-35, jenž se touto otázkou zabýval zejm. v bodech 32 až 40, a dospěl k jednoznačnému závěru, že před vydáním napadeného rozhodnutí k uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo. Tímto závěrem je zdejší soud vázán, a nemůže se od něj odchýlit, ledaže by názor NSS byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu NSS, Ústavního soudu nebo mezinárodních soudů, případně pokud by soud nyní zjistil, že skutkový stav věci byl odlišný, než jak jej zjistil NSS. Takové okolnosti však nenastaly a ani žalobkyně je ve svém polemickém vyjádření k závěrům NSS nepředestřela. Není tedy nutné, aby soud znovu opakoval závěry vyslovené NSS v dané věci, a postačí, pokud při posouzení důvodnosti odkáže na odůvodnění zrušujícího rozsudku NSS, z něhož plyne, že námitka prekluze práva na doměření daně není důvodná.

Důvody porřízení řepkového oleje

58. Žalobkyně dále uplatnila celou sadu námitek, jež mají společné to, že se týkají důvodů, proč žalobkyně v průběhu prosince 2014 nakupovala od ANDI trade řepkový olej, z jehož porřízení uplatnila nárok na odpočet, a jakým způsobem s ním nakládala. Jde konkrétně o námitky, jejichž podstatu soud shrnul zejm. v bodech 6, 9 a 11 tohoto rozsudku. Žalobkyně předkládá argumenty, jimiž vyvrací pochybnosti o důvodech porřízení a způsobu využití řepkového oleje. Opomíjí však, že v projednávané věci žalovaný takové pochybnosti nevzněl a nepoužil je při svých úvahách o existenci podvodu na DPH a účasti žalobkyně na dodáních, jež byly jeho součástí. Tyto pochybnosti žalovaný sice vyslovil v rozhodnutí, jež se týkalo doměření daně za zdaňovací období leden až březen 2014. Nicméně poté, co byly jeho závěry ohledně těchto otázek zkorigovány rozsudkem soudu čj. 30 Af 95/2018-65, žalovaný v projednávané věci od těchto úvah upustil a k důvodům porřízení a způsobu využití řepkového oleje se již v napadeném rozhodnutí nevyjádřil.
59. Lze jen podotknout, že byt' byl rozsudek soudu čj. 30 Af 95/2018-65 později zrušen, NSS ve zrušujícím rozsudku čj. 6 Afs 399/2020-59 víceméně aproboval předchozí závěry zdejšího soudu o nezákonnosti postupu žalovaného při zjišťování skutkového stavu věci (informace o výrobě řepkového oleje, způsobu měření obsahu vody v něm apod.) a pouze odlišně hodnotil vliv tohoto pochybení na celkovou zákonnost doměření daně ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2015 (viz body 22 až 28 cit. rozsudku).
60. V projednávané věci je podstatné, že z žádné části napadeného rozhodnutí neplyne, že by

žalovaný zpochybnil ekonomickou potřebu pořízení řepkového oleje. Naopak z bodů 44, 59 a 88 i z celkového kontextu napadeného rozhodnutí plyne, že žalovaný uznal samotné dodání řepkového oleje i způsob jeho použití v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Polemika žalobkyně ohledně důvodů nákupu řepkového oleje a způsobu jeho využití prezentovaná v žalobě je tak bezpředmětná a zcela se míjí s důvody, na nichž je založeno napadené rozhodnutí. I kdyby přednesená polemika a tvrzení žalobkyně odpovídaly skutečnosti, nic to nemůže změnit na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí. Jinými slovy, pokud žalobkyně potřebovala nakoupit řepkový olej k ošetření kvality oleje (nařazení za účelem snížení obsahu vody), který v té době měla uskladněný v zásobnících, nic to nemění na tom, že přijetí takového plnění mohlo být zatíženo účastí na daňovém podvodu. Existence hospodářských důvodů a motivace k přijetí plnění nevylučuje účast žalobkyně na daňovém podvodu.

61. V této souvislosti nelze přisvědčit ani související námitce, podle níž se žalovaný nevypořádal s obsahem odborného vyjádření Doc. Ing. B., CSc., které předložila žalobkyně v odvolacím řízení a týkalo se posouzení obsahu vody v řepkovém oleji lisovaném za studena. V první řadě není pravdou, že by se žalovaný s tímto důkazem nevypořádal. Žalovaný je zmínil v bodě 88 napadeného rozhodnutí, přičemž soud souhlasí s tím, že argumentace, na jejíž podporu žalobkyně vyjádření předložila, je mimoběžná s důvody, o něž správce daně a žalovaný opírají doměření daně. V tomto ohledu se soud shoduje se stanoviskem žalovaného a nemá mu co vytknout.

62. Proto soud shledal označené žalobní námitky nedůvodnými.

Neprovedení výsledků svědků

63. Na shora uvedené úvahy navazuje i vypořádání žalobních bodů, které se týkaly neprovedení výsledků svědků. V první řadě jde o skupinu svědků, jež žalobkyně označila na deváté straně žaloby (bod 7 tohoto rozsudku). K těmto svědkům lze uvést, že i v tomto případě je žalobkyně v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru označila (a to ještě poměrně neurčitým a nejednoznačným způsobem bez uvedení kontaktních údajů nebo celých jmen) jako osoby, jež mají vypovídat ve všech případech o okolnostech, které se týkaly důvodů nákupu řepkového oleje z dotčených zdanitelných plnění (vysoká vlhkost uskladněné řepky), způsobu jeho využití a nakládání s ním. Jak již bylo řečeno, žalovaný zcela správně uvedl, že tyto okolnosti jsou mimoběžné s důvody, o něž se opírá napadené rozhodnutí. Tím žalovaný implicitně v napadeném rozhodnutí vyjádřil i důvod, proč nevyhověl návrhům na provedení výsledků označených svědků. Byť tedy lze žalovanému vytknout, že se těmito návrhy nevypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně, je zřejmé, z jakých důvodů výsledky neprovedl (pro nadbytečnost). I soud se s tímto závěrem věcně ztotožňuje. Dílčí nedostatek, tedy neúplnost odůvodnění, nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

64. Dalším opomenutý důkazem má být podle žalobkyně výslech svědka, pana B. Žalobkyně v rámci této námitky, uvedla v podstatě jen to, že se žalovaný s tímto návrhem nevypořádal, resp. ho „ignoroval“ a za této situace jsou závěry, které žalovaný dovodil z vyjádření v bodech 55 a 60 napadeného rozhodnutí, liché a nesprávné. K tomu podle soudu postačuje uvést pouze to, že není pravdou, že se žalovaný tímto důkazním návrhem nezabýval. K navrhovanému výsledku se žalovaný poměrně obsírně vyjádřil v bodu 96 napadeného rozhodnutí. Jednak uvedl, že žalobkyně neuvedla bližší údaje o panu B., a dále též odůvodnil, proč považuje provedení výsledku za nadbytečné. Ve stručnosti lze uvést, že správce daně

sice vyslovil domněnku o tom, že se tento svědek podílel na „organizaci“ daňového podvodu, neboť měl domlouvat spolupráci společností KOMODITY.EU a ANDI trade a pomáhal i žalobkyni se sháněním odběratelů. Podle žalovaného představuje účast pana B. jen jednu z objektivních okolností nasvědčující tomu, že žalobkyně měla být při nákupu a obchodování s řepkovým olejem obezřetná a měla či mohla si být vědoma, že jde o součást podvodu na dani. Jde však o jen o jednu z mnoha okolností nasvědčujících daňovému podvodu a i bez závěru o účasti pana B. by důvod neuznání nároku odpočtu obstál (k tomu srov. též bod 50 rozsudku soudu ze dne 21. 2. 2022, čj. 30 Af 95/2018-120). Toto odůvodnění, proč žalovaný výslech neprovedl, žalobkyně žádnou relevantní námitkou nezpochybnila. Soud nejenže nemůže přisvědčit žalobkyni v tom, že se žalovaný nevypořádal s návrhem na provedení výslechu svědka, ale naopak se ztotožňuje i s hodnocením žalovaného ohledně nadbytečnosti tohoto důkazu.

65. Žalobní bod není důvodný.

Existence podvodu na dani

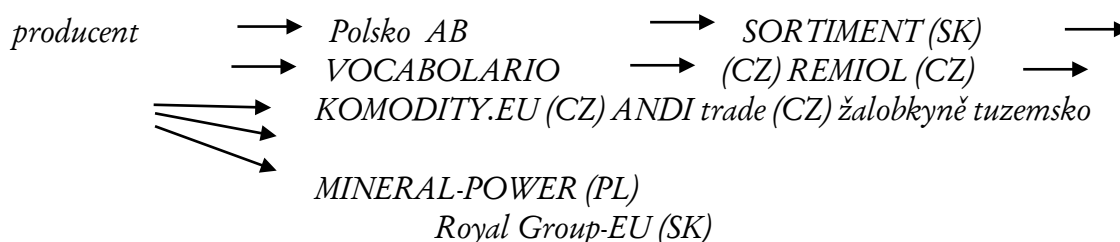
66. Zbývající námitky uplatněné v žalobě (body 12 až 14 tohoto rozsudku) míří do merita věci, neboť zpochybňují závěry žalovaného o tom, že v řetězci dodání, jehož se žalobkyně účastnila, došlo k daňovému podvodu a že žalobkyně věděla či mohla vědět o jeho existenci. Soud vypořádá tyto námitky souhrnně, neboť na ně je třeba reagovat v kontextu celého odůvodnění předneseného v napadeném rozhodnutí.

67. Problematika podvodů na DPH je předmětem bohaté judikatury NSS, jež zase vychází primárně z rozhodnutí SDEU [např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice o DPH). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

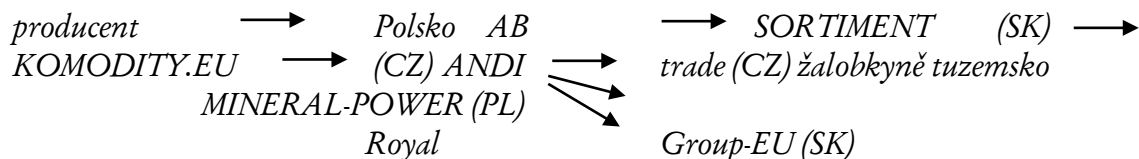
68. Ohledně existence podvodu na dani musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Společným typickým 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, 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 v 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 „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Není povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

69. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 228/2017-31).
70. Posouzení otázky, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. NSS ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, čj. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43).
71. Při posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je tedy třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je nutné zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-47).
72. Jak uvedla i žalobkyně, žalovaný identifikoval obchodní korporace účastnící se řetězců dodání v bodech 36 až 38 napadeného rozhodnutí. V případě prvního daňového dokladu (1003/2014), z něhož žalobkyně uplatnila nárok na odpočet, došlo k dodání v následujícím řetězci:



V případě ostatních čtyř daňových dokladů (1004/2014, 1005/2014, 1006/2014 a 1007/2014) byl řetězec mírně odlišný (kratší):



73. U obou řetězců správce daně zjistil, že zboží bylo sice dodáváno v řetězci obchodních korporací, ale reálně bylo přepravováno ze skladu v jiném členském státě (Polsko) přímo do skladu žalobkyně v Havlíčkově Brodě, a z větší části následně dodáváno zpět do Polska.
74. Správce daně dále zjistil, že první článek řetězce AB SORTIMENT, spol. s r.o. (korporace zanikla ke dni 3. 10. 2017 v důsledku sloučení; dále jen „AB SORTIMENT“), přestože zboží pořídila v Polsku a nechala jej dovést přímo do skladu žalobkyně, tedy s místem plnění v České republice, nebyla nikdy registrovaným plátcem DPH v České republice ani nepodala přiznání k DPH. AB SORTIMENT nepřiznala a neodvedla DPH z pořízení zboží z jiného členského státu, čímž vznikla chybějící daň. Korporace VOCABOLARIO s.r.o. (zanikla ke dni 18. 9. 2017; dále jen „VOCABOLARIO“) neměla nikdy zaměstnance ani provozovnu. Korporace sídlila na virtuálním sídle a její jednatel za odměnu podepisoval dokumenty a vystavené faktury. VOCABOLARIO nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2014, ač měla tuto povinnost. Tím vznikla chybějící daň.
75. V případě korporace REMIOL s.r.o. (dále jen „REMIOL“) se jednalo o „ready made“ společnost, která nevyvíjela obchodní činnost a měla v rozhodném období tzv. virtuální sídlo. V daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období korporace vykazovala vysoké hodnoty uskutečněných i přijatých plnění s nízkou výslednou daňovou povinností, kterou uhradila. Z plnění přijatých od VOCABOLARIO uplatnila nárok na odpočet, který jí ale nebyl uznán, a proto jí správce daně doměřil daň. Ta nebyla uhrazena, což také představuje chybějící daň. Rovněž korporace KOMODITY.EU, s.r.o. (nyní KOMODITY.EU, s.r.o. v likvidaci; dále jen „KOMODITY.EU“) byla tzv. ready made korporací se sídlem v rodinném domě její jednatelky. Korporace neměla zaměstnance (mimo jedné účetní), skladovací prostory ani nákladní přepravní techniku. Korporace podala přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, avšak daň neuhradila. Daň doměřenou z důvodu neuznání nároku na odpočet neuhradila. Korporace ANDI trade neměla žádné zaměstnance, skladové ani přepravní kapacity a obchodovala pouze administrativně „z kanceláře“. Korporace měla jediného dodavatele řepkového oleje, a to KOMODITY.EU. Jediným odběratelem řepkového oleje byla žalobkyně. Korporace neměla zkušenost s obchodováním s řepkovým olejem, její první obchody s touto komoditou se uskutečnily až se žalobkyní. Obchodní transakce spojené s přeprodejem řepkového oleje korporace zahrnula do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a přiznanou daňovou povinnost uhradila. Daň doměřenou z důvodu neuznání nároku na odpočet korporace neuhradila. Rovněž polská korporace MINERAL POWER vykazovala nestandardní znaky, neboť její sídlo bylo umístěno ve zničeném přívěsu pro kempování umístěném na parcele, kterou korporace nevlastní.
76. Správce daně detailně popsal shodnou nestandardní smluvní dokumentaci používanou jednotlivými korporacemi v řetězci, která trpí neurčitým předmětem plnění i formálními nepřesnostmi a vadami, ačkoliv se jednalo o nákupy velkých objemů řepkového oleje pohybuující se řádově v milionech korun českých. Cena komodity byla stanovena jednotně

na 640 EUR/t, ačkoliv se jednalo o komoditu s velkou volatilitou a s cenou pohybující se na komoditní burze v Rotterdamu v měsíci lednu 2015 v průměru 665 EUR/t. Podle správce daně tak nešlo o obchody s běžnými obchodními zákonitostmi. Vlastním odběratelům přitom žalobkyně prodávala řepkový olej (po smíchání s olejem z vlastní výroby) v cenách v rozmezí 670 až 675 EUR/t

77. Dále správce daně zjistil, že ke stočení oleje z cisteren, kterými byl převážen, došlo ve skladu žalobkyně až v okamžiku uhrazení kupní ceny jejímu přímému dodavateli ANDI trade a po potvrzení přijetí platby subdodavatelem od dodavatele. Z toho správce daně dovodil, že mezi jednotlivými mezičlánky řetězce probíhaly dodávky pouze na základě elektronického oběhu daňových dokladů. Prodej oleje a jeho přesun mezi další články řetězce byl realizován pouze na základě vystavení příslušných dokladů s tím, že platba za nakoupený olej byla odložena až na okamžik zaplacení kupní ceny žalobkyní jejímu přímému dodavateli, načež bezprostředně proběhly platby zpětně celým obchodním řetězcem, jelikož u všech jednotlivých prodejních článků řetězce bylo stočení oleje u žalobkyně podmínkou pro jeho úhradu.
78. Z použití výše uvedeného mechanismu plateb za dodávky oleje vyplývá, že dodání zboží počínaje producenty oleje, přes další dodavatelské články řetězců, bylo prováděno bez finančního protiplnění v reálném čase, s dobrodáním zaplacení kupní ceny oleje až v okamžiku uhrazení platby za odebraný olej žalobkyní. U jednotlivých mezičlánků dodavatelských řetězců tak nevyvstala v rámci obchodů nutnost zapojení vlastního kapitálu.
79. Řepkový olej byl ze skladu producenta v jiném členském státě (Polsko) reálně přepravován přímo do skladu žalobkyně, nikoliv postupně jednotlivým subdodavatelům a dodavatelům žalobkyně. Mezičlánky v řetězci tak přepravovaly zboží pouze „papírově“ a nezávisle na jeho skutečné přepravě. Taktéž bylo zjištěno, že žalobkyně po smíchání nakoupeného oleje s olejem vlastním zbožím následně z velké části dodávala zpět do Polska. Dělo se tak v situaci, kdy žalobkyně věděla, od jakého dodavatele zboží pochází. Snadno tak mohla nakoupit olej přímo od výrobce bez akceptace několika přepravních mezičlánků, čemuž odpovídalo navýšení kupní ceny.
80. Žalovaný shrnul, že AB SORTIMENT a VOCABOLARIO vystupovali v řetězcích jako tzv. *missing trader*. Ani jedna z těchto korporací nepodala daňové přiznání k DPH ze zdanitelných plnění, která byla součástí řetězce, a neuhradila daň. V pozici tzv. *buffera* vystupovali korporace REMIOL, KOMODITY.EU a ANDI trade. Tito (sub)dodavatelé sice (až na KOMODITY.EU) uhradili přiznanou nízkou daňovou povinnost, nicméně neuhradili DPH, jež jim byla doměřena po neuznání nároku na odpočet.
81. Na základě výše uvedeného se soud ztotožňuje se žalovaným, že výše uvedené skutečnosti svědčí o provázanosti a účelovosti předmětných obchodních řetězců a ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (v bodech 36 až 55 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou NSS vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44). V dané věci tak byla žalovaným přesvědčivě prokázána existence chybějící daně i řada podezřelých okolností odůvodňujících závěr o existenci podvodu na DPH. Žalovaný touto komplexní argumentací založenou na řádně zjištěných (a žalobkyní nezpochybněných) skutkových okolnostech vyvrátil nesouhlasné stanovisko a argumenty žalobkyně (srov. str. 15 až 18 žaloby), které nemohou ani v souhrnu obstát.

V podrobnostech soud odkazuje zejm. na body 54 a 55 napadeného rozhodnutí.

82. Žalobkyně uvedla, že žalovaný a správce daně neprokázali nic, co *by svědčilo o jejich vztazích s jednotlivými „účastníky podvodu“*. V rámci prokázání chybějící daně a existence podvodu na dani však nehraje roli, zda daňový subjekt, kterému nebyl uznán nárok na odpočet, měl s vztahy se všemi články řetězce, či zda znal jen svého bezprostředního dodavatele, případně odběratele. Zpravidla tomu tak ani není. Povinností správce daně je prokázat toliko to, že v důsledku jednání představujícího podvod na dani došlo ke ztrátě daně a že jiný z článků řetězce z tohoto jednání čerpal neoprávněnou výhodu. Stejně tak nehraje žádnou roli, že žalobkyně nemohla mít v období, kdy přijala dotčená plnění (prosinec 2014) povědomí o okolnostech, jež se týkaly změny místní příslušnosti správce daně, daňové kontroly, označení za nespolehlivého plátce a zrušení registrace k DPH u společnosti REMIOL. Předmětem hodnocení jsou zde totiž okolnosti nasvědčující existenci podvodu na dani, nikoliv vědomost žalobkyně o jeho existenci – ta se řeší až v následujícím kroku Axel-Kittel testu.
83. Žalobkyně dále odkazuje na bod 42 napadeného rozhodnutí, přičemž uvedla, že společnost KOMODITY.EU v jednom případě dodala nekvalitní zboží přímo žalobkyni, což vedlo k ukončení spolupráce s touto korporací, a žalobkyně byla ráda, že se jí povedlo najít dodavatele pro vyřešení problému s vlhkou řepkou. Soudu není zřejmé, k čemu tato argumentace směřuje. V bodu 42 napadeného rozhodnutí se k dodání nekvalitního zboží od KOMODITY.EU nic neuvádí. Pokud jde o dodání od ANDI trade, žalovaný ani správce daně nezpochybnili, že žalobkyně plnění od ANDI trade skutečně přijala a otázka, zda byla žalobkyně s průběhem dodávek spokojena, není pro posouzení věci rozhodná.
84. K námitkám, jež žalobkyně vztahuje k bodu 43 napadeného rozhodnutí, který je součástí úvah o existenci chybějící daně a daňového podvodu, lze uvést, že otázkou ceny, za kterou nakupovala žalobkyně od ANDI trade se žalovaný zabýval podrobně v bodech 99 až 101 napadeného rozhodnutí. Žalovaný správně poukázal na to, že je zvláštní, že žalobkyně nakupovala za cenu 640 EUR/t zahrnující přepravu a další související náklady, ačkoliv sama prodávala za 660-675 EUR/t, tedy s marží 20-35 EUR/t, ačkoliv jí vlastní náklady prakticky nevznikly. Žalobkyně nedoložila náklady, jež měly vzniknout v souvislosti s mícháním nakoupeného a vyrobeného řepkového oleje. Fixní nízká cena za nákup řepkového oleje svědčí o kontinuálním podhodnocení nakupované komodity, které zpravidla může být saturováno daňovým únikem (podvodem). Žalobkyně nedoložila v této věci, že by jí jiný subjekt rovněž nabízel dodání řepkového oleje za cenu 640 EUR/t (k tomu srov. bod 49 rozsudku čj. 30 Af 95/2018-120). Soud se s touto argumentací ztotožňuje a odkazuje na ni. Stejně tak soud zdůrazňuje, že nákupní cena za řepkový olej představuje jen jednu z velkého množství indicií, jež ve svém souhrnu jasně směřují k závěru o existenci daňového podvodu.
85. Konečně žalobkyně rovněž namítá, že DPH doměřenou ANDI trade z důvodu neuznání nároku na odpočet kvůli její účasti na podvodu na dani nelze považovat za chybějící daň. Soud k tomu uvádí, že chybějící daň byla v projednávané věci primárně zjištěna u společností AB SORTIMENT a VOCABOLARIO, které sehráli roli *missing traders*. Právě tyto korporace vůbec nepodaly přiznání k DPH a neodvedly daň. V důsledku účasti na daňovém podvodu byla následně daň doměřena i ANDI trade, která tuto doměřenou daň již neuhradila. Nelze přehlížet, že se žalobkyně přijetím zdanitelných plnění od ANDI trade zapojila do řetězce dodání, které bylo součástí daňového podvodu, o němž věděla nebo měla vědět (k tomu viz body 56 až 73 napadeného rozhodnutí). SDEU v této souvislosti opakovaně konstatoval, že osobě povinné k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty

služby zakládající nárok na odpočet, lze odepřít nárok na odpočet daně, pokud věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb sama prospěch v rámci zdaněných plnění, která uskutečnila na výstupu, jelikož tato osoba povinná k dani v takové situaci napomáhá pachatelům tohoto úniku a stává se jeho spolupachatelem (srov. též rozsudek SDEU ze dne 14. 2. 2021, *HR*, C-108/20, rozhodnutí SDEU ze dne 14. dubna 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20).

86. Soud proto shledal i žalobní body týkající se prokázání existence daňového podvodu nedůvodnými.

Vědomost o existenci podvodu na dani

87. Žalobkyně výslovně v žalobě neuplatnila žádný ucelený žalobní bod, který by se přímo týkal posouzení její vědomosti o existenci daňového podvodu a přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu na dani. Implicitně vyplývají určité dílčí výhrady pouze z částí žaloby, v nichž žalobkyně citovala z podaného odvolání. Soud proto ohledně těchto otázek odkazuje na závěry žalovaného vyjádřené v bodech 56 až 77 a 96 až 122 napadeného, s nimiž se plně ztotožňuje.

88. Ve stručnosti lze uvést, že za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do řetězců zasažených podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 58 - 71 napadeného rozhodnutí):

- a) vědomost žalobkyně o přeprodeji řepkového oleje v obchodním řetězci, resp. vědomost o člancích řetězce, které bylo možné zjistit z CMR listů;
- b) způsob navázání spolupráce žalobkyně s dodavatelem ANDI trade (spolupráce byla navázána i přesto, že žalobkyně věděla o tom, že daný dodavatel neměl žádné zkušenosti s prodejem řepkového oleje, navíc k započetí obchodní spolupráce došlo na základě blíže nespécifikovaného doporučení bez řádného prověření dodavatele);
- c) žalobkyně začala odebírat od dodavatele ANDI trade zboží značné hodnoty, ačkoliv s ní dosud neobchodovala a s ohledem na nezveřejněné účetní závěrky a webovou prezentaci nemohla ověřit historii této společnosti a zda má s obchodováním s olejem zkušenosti;
- d) platby za dodaný řepkový olej uhradila žalobkyně na v té době nehlášený a nezveřejněný bankovní účet ANDI trade;
- e) pevná cena nakupovaného oleje ve výši 640 EUR/t byla výrazně nižší než cena obchodovaná na burze v Rotterdamu, přičemž sama žalobkyně prodávala za cenu odpovídající ceně na burze s marží 30-35 EUR/t, ačkoliv sama neměla jakékoliv významné vedlejší výdaje (žalovaný usuzoval, že výhodná cena je zapříčiněna neodvedením daně z přidané hodnoty z tuzemského přeprodeje, jakož i neodvedením daně z titulu pořízení zboží z jiného členského státu);
- f) znalost skutečného producenta zboží z CMR listů (vědomost žalobkyně o tom, že přeprava zboží probíhá z Polska přímo do jejího skladu a že přeprodej zboží přes mezičlánky probíhá pouze online);
- g) nestandardnosti ve smluvní dokumentaci (kupní smlouvy mezi žalobkyní a jejími dodavateli byly podepsány nikoliv předsedou představenstva žalobkyně, který byl uveden v hlavičce smluv, ale vedoucím lisovny, v kupní smlouvě s ANDI trade nebyl dostatečně určité specifikován objem dodávek, smlouvy v bodě odpovědnosti za vady

odkazují na zrušený občanský zákoník);

h) obchodování s rizikovou komoditou – řepkovým olejem, což muselo být žalobkyni jako dlouholetému zkušenému obchodníkovi známo.

89. Za situace, kdy žalobkyně začala obchodovat s řepkovým olejem, který do té doby nenakupovala (pouze produkovala a následně prodávala), se jevílo správci daně oprávněně nestandardní, že se žalobkyně nesnažila oslovit přímo výrobce suroviny, případně předchozí články v řetězci, ale bez řádného prověření začala odebírat zboží od dodavatele, který vůbec neměl zkušenosti v oboru, aniž by prověřovala možnosti dodání oleje od jiných společností, případně aniž by provedla (a správci daně doložila) šetření trhu ohledně nabízené ceny zboží. To vše za situace, kdy řepkový olej bylo možné považovat za do jisté míry rizikové zboží (k tomu viz bod 70 napadeného rozhodnutí). Nestandardní byl rovněž způsob platby za zboží jednotlivými články v řetězci. Zboží nebylo hrazeno poté, co bylo jednotlivými články v řetězci nakoupeno, ale až poté, co žalobkyně zboží převzala a uhradila. Až následně byly prováděny platby jednotlivými články řetězce, bez nutnosti zapojení jejich vlastního kapitálu. V případě ANDI trade byly navíc platby prováděny na bankovní účet, který tato společnost neohlásila správci daně a nebyl tedy řádně zveřejněný.
90. Za další objektivní okolnost lze i podle soudu považovat cenu obchodovaného zboží. Ta byla stanovena pod cenou řepkového oleje obchodovaného na oficiální burze (Rotterdam), přestože žalobkyně olej nakupovala od několikátého článku v řetězci, nikoliv přímo od producenta, o čemž mohla a měla vědět z CMR listů. Ani vysvětlení žalobkyně, že sjednaná cena byla stanovena s ohledem na očekávaný pokles ceny řepkového oleje, se soudu nejeví přílehlavé a ze strany producentů ekonomicky racionální. Spíše tak lze přisvědčit úvahám žalovaného, že nízká cena byla odůvodněna právě nezaplacením DPH některým z předchozích článků řetězce (viz bod 99 a 100 napadeného rozhodnutí). Nestandardně nízká cena nebyla žalobkyní přesvědčivě vysvětlena.
91. Nevyjasněny zůstaly i otázky navázání spolupráce s dodavatelem ANDI trade (viz body 96 a 97 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně uvedla, že neví, kdo jí dal tip na společnost ANDI trade. Nevysvětlila však, proč důkladněji nového dodavatele neprověřovala a začala s ním obchodovat, přestože daná společnost do té doby žádné aktivity nevyvíjela, ani neměla zkušenosti s obchodováním s řepkovým olejem. Žalovaný vyslovil jen implicitní domněnku, že k navázání spolupráce s ANDI trade mohl přispět pan B. (bod 60 napadeného rozhodnutí). I pokud by ale pan B. spolupráci nezprostředkoval, nelze pominout, že stěžejní výtky žalovaného ve vztahu k dodavateli ANDI trade směřovaly k tomu, že spolupráce byla navázána s dodavatelem, který s prodejem řepkového oleje neměl žádné dřívější zkušenosti.
92. Jako dílčí objektivní okolnost zapadající do celkového kontextu navázání spolupráce a obchodování mezi žalobkyní a ANDI Trade lze poukázat i na nezveřejňování účetních závěrek společností ANDI trade. Nezveřejňování účetních závěrek je standardně považováno za do jisté míry rizikovou okolnost, která sama o sobě neznamená vědomost odběratele o účasti dodavatele na daňovém podvodu. Ve spojení s dalšími objektivními okolnostmi však může závěr o vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu podpořit. I tato skutečnost představuje další střípek svědčící o nedostatečném prověřování obchodních partnerů v dané transakci.
93. Nestandardnosti lze spatřovat rovněž ve smluvní dokumentaci (viz body 66 až 69 napadeného rozhodnutí). Mezi objektivní okolnosti lze zařadit rovněž vágní úpravu smluv, případně jejich obsahové či formální vady. Kupní smlouva uzavřená s ANDI trade byla

podepsána panem M., přestože ve hlavičce smlouvy byl uveden předseda představenstva. I pokud by daný typ smlouvy byl pan M. oprávněn podepsat, nebylo vysvětleno, proč byla smlouva v záhlaví chybně formulována. Rozsah plnění ani předmět smluvního vztahu také byl vymezen velmi neurčitě velkým rozpětím minimálního a maximálního objemu dodávek. Další okolností svědčící o nedostacích smlouvy byla úprava odpovědnosti za vady odkazující na zrušený obchodní zákoník, či nedostatečné datování smlouvy. Přestože se žalobkyni dané nedostatky mohou jevit jako malicherné, v kontextu všech výše zmíněných objektivních okolností přispívají k závěru o její vědomosti o podvodu na DPH.

94. Soud souhlasí rovněž s úvahou, že žalobkyně mohla z CMR listů zjistit výrobce oleje a odebrat jej přímo od něj, bez využití mezičlánků v řetězci. Žalobkyně, přestože měla k dispozici nástroje, jak pro sebe zajistit cenově výhodnější nákup řepkového oleje, nic v tomto směru nečinila, na bližší zkoumání situace na trhu rezignovala a bez patřičného ekonomického prověření nákupů plně důvěřovala svému dodavateli, který neměl s obchodováním s daným typem komodity žádné zkušenosti.
95. Soud má za to, že žalovaný snesl dostatek objektivních okolností, které vedou k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od dodavatele ANDI trade v prosinci 2014 účastní obchodu zatíženého podvodem na DPH. I v situaci, kdy žalovaný neoznačil za objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobkyně způsob tvrzené důvody nákupu oleje (potřeba naředění uskladněného řepkového oleje), lze konstatovat, že ostatní žalovaným zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují vědomost žalobkyně o podvodu (obdobně viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2022, čj. 30 Af 95/2018-120). Žalobkyně přitom nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila (k tomu soud v podrobnostech odkazuje na bod 74 a 77 napadeného rozhodnutí).
96. Žalovaný na podkladě shromážděných důkazů řádně odůvodnil a vysvětlil, proč dospěl k závěru, že si žalobkyně musela nebo alespoň mohla být vědoma účasti na podvodných transakcích. Žalovaný tím komplexně popřel veškeré protichůdné námitky a tvrzení žalobkyně. Zjištěné skutkové okolnosti postačovaly pro závěr o existenci podvodu i vědomosti žalobkyně o něm. Námitky, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a napadené rozhodnutí je nedostatečně odůvodněné, soud neshledal důvodnou.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

97. Soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
98. Soud neprováděl dokazování. Žalobkyně označila jako důkazy zejména listiny, které tvoří již součást daňového spisu. V řízení před soudy ve správním soudnictví se však obsahem správního spisu dokazování neprovádí. Pro nadbytečnost neprovedl soud dokazování dokladem o doručení napadeného rozhodnutí, neboť skutečnosti týkající se jeho doručení vyplývají z obsahu daňového spisu a navíc o nich není mezi účastníky sporu. Žalobou a spisem ve věci vedené u soudu pod sp. zn. 30 Af 95/2018 soud neprovedl dokazování rovněž pro nadbytečnost. Žalobkyně neoznačila, jaké skutkové okolnosti by měly být z obsahu soudního spisu zjištěny a obsah žaloby není pro posouzení věci relevantní (viz bod 36 až 39 tohoto rozsudku).
99. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci samé neměla úspěch. Žalovaný byl úspěšný, avšak nad

rámec jeho běžné úřední činnosti mu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly. Soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. září 2025

Mgr. Milan Procházka .
předseda senátu