



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **KONREO, v. o. s.**, IČO 04706498
sídlem Dobrovského 1310/64, 612 00 Brno
insolvenční správce společnosti FAU s. r. o., IČO 49610431
sídlem Pekařská 1639/79a, 747 05 Opava
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

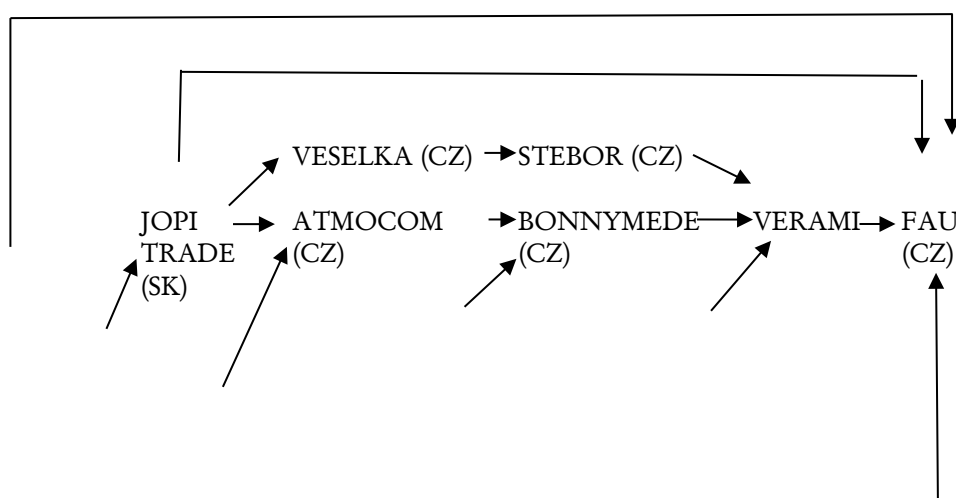
I. Vymezení věci a shrnutí obsahu napadeného rozhodnutí

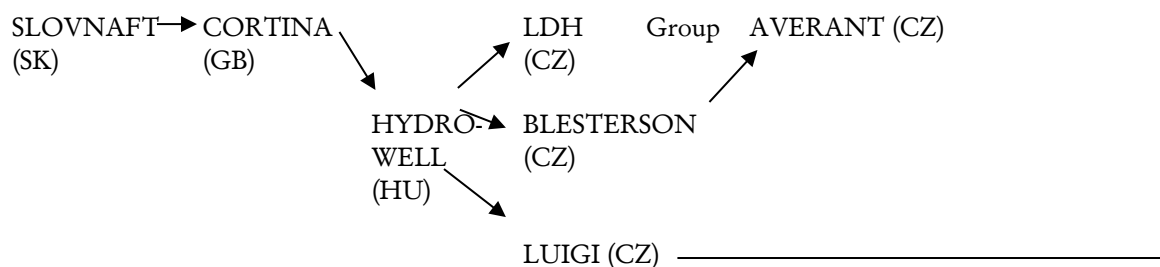
1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání daňového subjektu FAU s. r. o. (dále též „FAU“) a potvrdil šest dodatečných platebních výměrů ze dne 7. 2. 2017, jimiž Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) doměřil společnosti FAU daň

z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen až říjen 2013 v celkové výši 217 986 786 Kč. Správce daně dále společnosti FAU sdělil, že současně vznikla povinnost uhradit penále v celkové výši 43 597 356 Kč.

2. Správce daně na základě daňové kontroly zahájené dne 12. 8. 2014 v rozsahu omezeném na správnost uplatnění daně na vstupu ze zdanitelných plnění přijatých od plátců VERAMI International Company s. r. o. (dále též „VERAMI“), a LUIGI AK, s. r. o. (dále též „LUIGI“), neuznal odpočty daně uplatněné společností FAU z přijetí zdanitelných plnění dle daňových dokladů, jimiž jí uvedené společnosti fakturovaly plnění spočívající v dodávkách pohonných hmot (benzinu a motorové nafty). Správce daně shledal, že společnost FAU se jako zkušený obchodník přijetím plnění od výše uvedených dodavatelů stala součástí podvodu na DPH a přitom ze všech objektivních okolností vyplývá, že o podvodu na DPH věděla nebo přinejmenším vědět mohla. Kontrolní mechanismy přijaté společností FAU byly pouze formální a sama společnost je ne zcela důsledně dodržovala. S těmito závěry se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil.
3. Dle orgánů finanční správy byly předmětné pohonné hmoty v dotčených zdaňovacích obdobích přepravovány v částečně modifikovaných řetězcích subjektů. Zboží vždy pocházelo z rafinerie SLOVNAFT a. s., Slovenská republika (dále jen „SLOVNAFT“), odkud bylo po železnici dopravováno do daňových skladů v České republice, a to ve většině případů přímo do daňového skladu společnosti FAU v Přerově. Před prodejem společností FAU bylo zboží přepravováno tak, že prvním kupujícím z rafinerie byla vždy společnost CORTINA Projects Limited, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále též „CORTINA“), coby výhradní garant prodeje pohonných hmot z rafinerie SLOVNAFT mimo jiné do České republiky. Ta je následně prodávala společností JOPI TRADE, spol. s r. o., Slovenská republika (dále též „JOPI TRADE“), nebo HYDROWELL Kft., Maďarská republika (dále též „HYDROWELL“). Ty je posléze prodávaly prvním tuzemským článkům, jimiž byly společnosti VESELKA EXTRA, s. r. o. (dále též „VESELKA“), ATMOCOM s. r. o. (dále též „ATMOCOM“), LDH Group s. r. o. (dále též „LDH Group“), BLESTERSON s. r. o. (dále též „BLESTERSON“), a LUIGI. Společnost LUIGI pak zboží prodávala přímo společnosti FAU, ostatní čtyři společnosti je prodávaly společností STEBOR, spol. s r. o. (dále též „STEBOR“), BONNYMEDE INVEST s. r. o. (dále též „BONNYMEDE“), a AVERANT COM s. r. o. (dále též „AVERANT“), které je prodávaly společnosti VERAMI a ta je poté prodávala společnosti FAU. Společnost FAU vedle toho v jiných než předmětných zdaňovacích obdobích roku 2013 kupovala zboží též přímo od společnosti CORTINA, popř. JOPI TRADE.
4. V roce 2013 tak probíhaly obchody společnosti FAU dle tohoto schématu:

Producent Distribuce Conduit Missing trader Buffer Buffer
do ČR company





5. Z ničeho nevyplývá, že by uvedené české subjekty (s výjimkou společnosti VERAMI) veřejně prezentovaly svoji nabídku a že by měly vlastní internetové stránky. Přestože byly zaregistrovány jako distributoři pohonných hmot, z veřejně dostupných informací nic nenasvědčuje tomu, že by se (opět s výjimkou společnosti VERAMI) obchodováním s pohonnými hmotami skutečně zabývaly. O ekonomické situaci a majetkových poměrech těchto subjektů přitom není nic známo, sídlí na adresách, na kterých mají sídlo zapsané vysoké počty dalších subjektů, či na tzv. virtuálních adresách. Všem českým subjektům vystupujícím v řetězcích před společností FAU pak byla v návaznosti na nabytí účinnosti zákona č. 234/2013 Sb., kterým se mění zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, z moci úřední ke dni 2. 11., resp. 4. 11. 2013 zrušena registrace distributora pohonných hmot. Přitom účelem nové právní úpravy, která představovala zpřísnění podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot, byla snaha omezit vznik a zneužívání účelově založených subjektů, jejichž hlavním smyslem existence je účast na daňových únicích v souvislosti s obchodem s pohonnými hmotami.
6. Společnosti VESELKA, ATMOCOM, LDH Group, BLESTERSON a LUIGI z daných transakcí neuhradily DPH, jejíž odpočet si však další subjekty nárokovaly (jedná se tedy o články řetězce, jimiž byla narušena neutralita DPH). V dotčených řetězcích došlo ke snížení ceny obchodovaných pohonných hmot, a to vždy u prvního tuzemského článku – tyto společnosti nakupovaly pohonné hmoty od dodavatelů z jiných členských států za ceny vyšší, než za jaké je následně prodávaly v tuzemsku. Společnost FAU tudíž od dodavatelů VERAMI a LUIGI pořizovala pohonné hmoty za ceny nižší, než za jaké je rafinerie prodávala prvnímu kupujícímu.
7. K prodeji pohonných hmot mezi jednotlivými články řetězce docházelo v krátkých časových intervalech, a to i během jediného dne. V průběhu tohoto jediného dne zároveň došlo i k předání zálohových faktur prostřednictvím e-mailu mezi jednotlivými články řetězce. Zálohu si přefakturovaly všechny zúčastněné subjekty. Tím, kdo ve všech případech tuto zálohu na účet společnosti SLOVNAFT uhradil (a následně si telefonicky ověřoval, zda došlo k připsání peněz na účet), byla společnost FAU. Výše zálohy, kterou společnost FAU hradila na účet rafinerie SLOVNAFT, odpovídala záloze fakturované společností CORTINA jejímu odběrateli JOPI TRADE nebo HYDRO-WELL a byla ve většině případů vyšší než záloha fakturovaná rafinerií společnosti CORTINA. Teprve po uhrazení zálohy vypravila rafinerie SLOVNAFT vlakové soupravy s pohonnými hmotami pro odběratele CORTINA. Přitom již v okamžiku vypravení bylo zboží určeno pro příjemce FAU k vyložení v jeho daňovém skladu, popř. v daňových skladech v Pardubicích a Střelících. Žádný ze subjektů zapojených v řetězci mezi rafinerií a společností FAU neměl možnost s předmětným zbožím ani fyzicky manipulovat,

ověřovat si jeho množství a kvalitu a nemohl zboží převzít ani v daňovém skladu. Při přijetí zboží od dodavatelů VERAMI či LUIGI nebyly přítomny žádné osoby těchto dodavatelů, kontrolu zboží při přijetí prováděli zaměstnanci společnosti FAU. Společnost SLOVNAFT přitom neměla povědomí o tom, že by mělo v průběhu přepravy dojít ke změně vlastnického práva ke zboží. Částky, které společnost FAU za předmětná plnění hradila svým dodavatelům VERAMI a LUIGI, zdaleka nepostačovaly na úhradu DPH, kterou byli tito dodavatelé povinni z daných plnění odvést.

8. Ve vztahu ke všem znázorněným řetězcům byla identifikována chybějící daň, jakož i další nestandardní okolnosti obchodních transakcí mezi společnostmi FAU a ostatními články řetězce, pročež lze dospět k závěru o existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury. Byl vytvořen řetězec subjektů, v jehož rámci bylo zboží přeprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u prvních tuzemských článků řetězce.
9. Při posouzení, zda společnost FAU mohla a měla vědět o svém zapojení do transakce zasažené podvodem na DPH, vycházely orgány finanční správy v první řadě z toho, že trh pohonných hmot může být častěji zatížen podvodným jednáním spojeným s daňovými úniky na DPH, k nimž dochází při nákupu pohonných hmot z jiných členských států EU formou tzv. řetězových obchodů. Společnost FAU, která obchodovala s rizikovou komoditou, lze ve shodě s jejími vyjádřeními nepochybně považovat za osobu, která má v oblasti obchodování s pohonnými hmotami mnohaleté a rozsáhlé zkušenosti. Tato skutečnost zvyšuje nároky na její obezřetnost při podnikání. Orgány finanční správy se v této souvislosti zabývaly kontraktačním procesem mezi společnostmi FAU a společnostmi VERAMI a LUIGI.
10. S dodavatelem VERAMI uzavřela dne 30. 4. 2013 písemnou *Rámcovou smlouvu kupní*, v ní sjednané podmínky však vůbec neodpovídají faktickému průběhu obchodů uskutečněných mezi stranami. Zároveň je rámcová smlouva, jakož i faktická praxe v rozporu s tím, na čem se strany dohodly na jednání dne 19. 4. 2013 dle *Zápisu z jednání o platebních podmínkách dodávek PHM*. Podle společnosti FAU připravila textové znění smlouvy na základě dohodnutých podmínek společnost VERAMI. Není však patrné, proč společnost FAU přistoupila na smlouvu, která vůbec neodpovídá podmínkám, za kterých pohonné hmoty prodává rafinerie SLOVNAFT a za kterých je fakticky nakupovala společnost FAU od dodavatele VERAMI, a která nebyla způsobilá zajistit ji proti rizikům plynoucím z obchodního vztahu s daným dodavatelem. Lze si jen stěží představit, že by společnost FAU, coby subjekt s mnohaletou praxí v oblasti obchodování s pohonnými hmotami, zkušenosti a finančními prostředky k nákupu pohonných hmot v hodnotě převyšující miliardu korun, nebyla schopna ovlivnit obsah smlouvy. Společnost FAU pořizovala pohonné hmoty od dodavatele VERAMI za cenu nižší (s výjimkou několika případů), než za jakou je prodávala rafinerie SLOVNAFT svému prvnímu odběrateli, společnosti CORTINA. Již sama skutečnost, že dodavatel VERAMI byl i přes marže dalších subjektů v řetězci schopen dlouhodobě dodávat společnosti FAU pohonné hmoty za ceny nižší, než za jaké je prodávala samotná rafinerie, měla společnost FAU upozornit na nestandardnost těchto obchodních transakcí. Neobvyklá níže ceny přitom mohla být společnosti FAU zřejmá s ohledem na to, že v Evropské unii prodávají rafinerie produkty za stejnou cenu, která se řídí cenou dosaženou na komoditní burze v Rotterdamu, tj. na veřejném burzovním trhu. Společnost FAU, která tento trh sledovala, měla vnímat též skutečnost, že pohonné hmoty společnosti SLOVNAFT jí byly dodávány za ceny nižší, než za jaké je mohl nabízet jejich výhradní distributor pro Českou republiku, společnost CORTINA.

Cena nabízená dodavatelem VERAMI byla též nižší než vyvolávací cena společnosti ČEPRO, a. s. (dále též „ČEPRO“). Společnost FAU pak měla před rizikem účasti na podvodu na DPH v případě nákupu zboží od dodavatele VERAMI varovat i skutečnost, že společnost, o jejíž finanční a majetkové situaci není nic známo (ve Sbírce listin veřejného rejstříku nebyly zveřejněny účetní závěrky a v průběhu řízení nebylo zjištěno, že by společnost VERAMI svého odběratele o své ekonomické situaci jakkoliv informovala), a která za všechny dodávky uskutečněné pro společnost FAU inkasovala částku, jež nedostačovala ani na úhradu daně, kterou byla z předmětných plnění povinna odvést, jí byla schopna dlouhodobě dodávat pohonné hmoty ve značných objemech, a to za nižší cenu, než za jakou je prodala rafinerie, a než za jakou je nabízelo ČEPRO. Je neobvyklé, že se společnost FAU nezabývala tím, za jakých podmínek je společnost VERAMI vůbec schopna setrvávat na trhu.

11. Pokud jde o dodavatele LUIGI, měla společnost FAU upozornit na rizikovost těchto transakcí již samotná skutečnost, že uvedený dodavatel, který v dané chvíli existoval přibližně 16 měsíců a v oblasti obchodování s pohonnými hmotami se pohyboval necelý měsíc, jí byl schopen nabídnout výhodnější cenu, než za jakou nakupovala společnost FAU. Vzhledem k dlouhodobým zkušenostem se jí takto nízká cena měla jevit podezřelá a měla v ní vzbudit pochybnosti o tom, zda v daném případě byla (nebo bude) řádně odvedena DPH. Dodavatel LUIGI jí navíc ve všech případech prodával pohonné hmoty za cenu nižší, než za jakou rafinerie SLOVNAFT prodávala pohonné hmoty společnosti CORTINA. Tato skutečnost musela být společnosti FAU známa vzhledem ke sjednocení cen produktů rafinerií dle ceny dosažené na komoditní burze v Rotterdamu. Společnost FAU měla před nebezpečím účasti na podvodu na DPH v případě transakcí s dodavatelem LUIGI varovat i skutečnost, že společnost působící na trhu pohonných hmot pouze krátce, a o jejíž ekonomické situaci není nic známo (ve Sbírce listin veřejného rejstříku nebyly zveřejněny účetní závěrky a v průběhu řízení nebylo zjištěno, že by společnost LUIGI svého odběratele o své ekonomické situaci jakkoliv informovala), je schopna dodat jí i přes marže jiných subjektů v řetězci pohonné hmoty za cenu nižší, než za jakou je prodala rafinerie prvnímu kupujícímu. V písemné *Dohodě o dodávkách ropných produktů* uzavřené mezi společnostmi FAU a LUIGI dne 21. 10. 2013 nejsou zakotvena žádná vymáhací či sankční ustanovení ve vztahu k plnění daňových a informačních povinností dodavatelem. Společnost FAU hradila přímo na účet rafinerie SLOVNAFT, přičemž platby vždy převyšovaly cenu fakturovaných pohonných hmot (bez DPH). Po vystavení daňového dokladu měla společnost FAU doplatit dodavateli LUIGI částku odpovídající pouze části DPH, kterou byl dodavatel z předmětných plnění povinen odvést. Zaplacená částka nestačila ani k uhrazení daňové povinnosti vzniklé z předmětných plnění, tím spíše nestačila ani k tomu, aby společnost LUIGI generovala zisk.
12. Co se týče přijetí rozumných opatření a dobré víry společnosti FAU, orgány finanční správy zdůraznily, že v daném případě zkušený obchodník s pohonnými hmotami (FAU) navazoval obchodní spolupráci sice s osobami registrovanými jako distributoři pohonných hmot, avšak nikterak významnými, bez dohledatelné podnikatelské historie a s nízkým zapsaným základním kapitálem (VERAMI, LUIGI). Společnosti FAU nelze upřít, že před zahájením obchodní spolupráce s těmito dodavateli učinil nějaká opatření, jimiž by své obchodní partnery prověřoval. Ověřil si, zda jde o plátce DPH, zda se nejedná o nespolehlivé plátce, zda jsou zapsáni v obchodním rejstříku, a zda se jedná o distributory pohonných hmot. Tyto úkony však v dané situaci nelze považovat za dostatečná opatření, jimiž by společnost FAU mohla dostatečně účinně předejít své účasti na podvodu na DPH.

Smluvní instrumenty uzavřené s dotyčnými dodavateli měly pouze formálně deklarovat přijetí preventivních opatření ze strany společnosti FAU, aniž by však tato měla v úmyslu své možné účasti na podvodu na DPH skutečně předejít a aniž by takové smlouvy její účasti na podvodu na DPH reálně mohly zabránit. V nastavení plateb a dodávek zboží společnost FAU přijala opatření, jimiž se snažila zajistit proti rizikům obchodním, avšak vůbec se nevěnovala možnosti potenciálních daňových podvodů. Z ničeho nevyplývá, že by společnost FAU vzhledem k nabízené nízké kupní ceně věnovala sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity jejích dodavatelů, resp. za jakých okolností tito setrvávají na trhu. Společnost FAU tedy nenastavila dostatečně účinné interní kontrolní mechanismy a nepřijala ani opatření dostačující k tomu, aby předešla své účasti na podvodu na DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

13. Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že v dubnu 2013 jeho jednatel V. C. projednával se zástupcem (jednatelem) společnosti VERAMI K. Z. možnost spolupráce v oblasti obchodu s pohonnými hmotami producenta SLOVNAFT. Co se týče podmínek realizace obchodní spolupráce mezi společnostmi FAU a VERAMI bylo před uzavřením rámcové kupní smlouvy sjednáno, že kupní ceny pohonných hmot budou obsahovat rovněž DPH, podmínkou realizace dodávek bude úhrada pohonných hmot ze strany společnosti FAU ve formě zálohových plateb hrazených přímo na účet producenta pohonných hmot (kdy se jednalo o běžnou podmínku této etablované rafinerie), čímž bylo současně zajištěno dodání zboží, a že doplatky kupní ceny, tvořené DPH, případně její neuhrazenou částí, budou ze strany společnosti FAU hrazeny bezhotovostně na účet společnosti VERAMI zveřejněný v registru plátců DPH. Před uzavřením rámcové kupní smlouvy, jakož i v průběhu realizace předmětné obchodní spolupráce společnost FAU ověřovala, zda je společnost VERAMI registrována k DPH, zda není vedena coby nespolehlivý plátec, zda je zapsána v obchodním rejstříku, zda je registrovaným distributorem pohonných hmot, a jakou má společnost VERAMI historii coby distributor pohonných hmot. Spolupráci s tímto dodavatelem si pak společnost FAU vyhodnotila jako obchodně zajímavou a akceptovatelnou, a to s ohledem na přijatelné ceny nabízených pohonných hmot, a vzhledem k tomu, že společnost SLOVNAFT je dlouhodobým a známým producentem pohonných hmot, přičemž z obchodní praxe bylo známo, že dodává pohonné hmoty výhradně na základě tzv. předplatby kupní ceny. Akceptovatelný byl i navrhovaný způsob úhrad kupních cen pohonných hmot včetně DPH, a to částečnou úhradou kupní ceny odpovídající nejméně hodnotě pohonných hmot bez DPH na účet producenta pohonných hmot, a částečnou úhradou kupní ceny odpovídající DPH, případně její neuhrazenou částí, na účet dodavatele VERAMI.
14. Dne 30. 4. 2013 společnosti FAU a VERAMI uzavřely rámcovou kupní smlouvu. V ní bylo dohodnuto, že doprava pohonných hmot bude realizována z daňového skladu společnosti SLOVNAFT do daňového skladu společnosti FAU v Přerově, železniční nákladní dopravou v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy Evropské unie podle podmínek § 25 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Tak se též dělo. Doprava byla zahájena okamžikem, kdy pohonné hmoty opustily daňový sklad, ze kterého byly odeslány, a byla ukončena okamžikem převzetí pohonných hmot společností FAU v Přerově. Zahájená doprava nemohla být ve smyslu § 25 odst. 10 zákona o spotřebních daních v jejím průběhu rozdělena. Předmětné obchodní případy tedy byly realizovány v podmínkách postupného obchodu (obchodní operace na sebe navazující

z jedné nebo více po sobě jdoucích kupních smluv), kdy poslední kupující (FAU) platil zálohy na kupní cenu dodávek pohonných hmot přímo společnosti SLOVNAFT ve výši nejméně hodnoty pohonných hmot bez DPH, pohonné hmoty byly ze strany společnosti SLOVNAFT dodávány s osvobozením od DPH. DPH, případně její neuhrazená část, byla posledním kupujícím (FAU) placena na účet dodavatele VERAMI, a tento dodavatel následně uplatnil nárok na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Obdobným způsobem došlo k navázání spolupráce a sjednání obchodních podmínek i s dodavatelem LUIGI.

15. Dle žalobce je napadené rozhodnutí žalovaného, stejně jako jemu předcházející dodatečné platební výměry správce daně, nezákonné z následujících důvodů (žalobce odůvodnil jednotlivé žalobní námitky ve vztahu k obchodním transakcím se společností VERAMI s tím, že obchodní transakce se společností LUIGI probíhaly obdobně, pročež uplatňuje všechny žalobní námitky také k těm částem odůvodnění napadeného rozhodnutí, které se vztahují k obchodům se společností LUIGI).

– *porušení zásady daňové neutrality*

16. Žalobce namítl, že prostřednictvím napadených rozhodnutí byla společnosti FAU doměřena DPH, kterou již však tento daňový subjekt byl povinen uhradit z titulu ručení za společnost VERAMI. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj vyměřil či doměřil DPH společnosti VERAMI rozhodnutími vydanými ve dnech 5. 1. a 2. 2. 2015. Tato rozhodnutí nabyla právní moci, společnost VERAMI však stanovenou daň neuhradila. Již dne 25. 11. 2014 přitom bylo se společností VERAMI zahájeno insolvenční řízení. Z těchto důvodů Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve dnech 22. 4. a 7. 8. 2015 vyzval společnost FAU, aby předmětné daňové nedoplatky uhradila jako ručitel. Tyto ručitelenské výzvy byly potvrzeny třemi rozhodnutími žalovaného ze dne 22. 9. 2016 a třemi rozhodnutími žalovaného ze dne 13. 10. 2016. Vzhledem k tomu, že úhrada DPH ze zboží dodávaného společností VERAMI společností FAU byla již zajištěna ručitelenskými výzvami, porušil správce daně vydáním nyní napadeného (a jemu předcházejících) rozhodnutí zásadu daňové neutrality ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“; srov. např. bod 57 rozsudku ze dne 21. 6. 2012, sp. zn. C-80/11 a C-142/11, spojené věci *Mahagében a Dávid*). Správce daně *de facto* usiluje o dvojí výběr jedné a téže daně od stejného subjektu. Nabytí právní moci ručitelenských výzev přitom časově předchází vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 7. 2. 2017.

17. Nezákonnost postupu správce daně spočívající ve snaze vybrat dvakrát tutéž DPH v případě obchodních transakcí společností FAU a VERAMI, posuzoval také Krajský soud v Ostravě, který v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2016-84, považoval za vyloučené, aby tentýž subjekt platil DPH z téhož obchodního případu dvakrát, a to i v případě – byť i nevědomé – účasti na daňovém podvodu.

– *neaplikování zákonné úpravy ručení za nezaplacenou daň*

18. Žalobce dále brojil proti tomu, že správce daně neaplikoval zákonnou úpravu ručení za nezaplacenou DPH, která je s účinností od 1. 4. 2011 upravena § 109 zákona o DPH. Dle odborného názoru JUDr. O. L. principy vyjádřené SDEU, na jejichž základě dochází k postihování podvodů na DPH, mají charakter obecného právního pravidla, a uplatní se tedy pouze, pokud psané právo nestanoví jinak. Správce daně si tak nemůže „volit“ ze dvou systémů postihování operací zasažených podvodem na DPH, ale je povinen aplikovat přednostně úpravu právního předpisu před právním principem, v tomto případě konkrétně

§ 109 zákona o DPH. Opačný postup správce daně, který na řízení se společností FAU aplikoval principy dovozené SDEU, je nezákonný. Tato nezákonná „volba pramene práva“ má pro daňový subjekt zcela reálné dopady. Ustanovení § 109 zákona o DPH nepřipouští uložení penále a předepsání úroku z prodlení. Navíc, pokud by vyšlo najevo, že správce daně úmyslně opomíjí zákonnou úpravu ručení za DPH toliko nezákonného výběru penále a úroku z prodlení, zakládalo by takové jednání podezření ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby.

– *neprokázání existence nestandardních objektivních okolností*

19. Žalobce též namítl, že správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal existenci nestandardních objektivních okolností, které ve společnosti FAU měly vyvolat důvodné podezření ohledně legality obchodů a na základě kterých měla přijmout kontrolní opatření za účelem vyloučení pochybností o tom, že věděla nebo měla vědět o tom, že předmětné obchodní operace se společnostmi VERAMI a LUIGI jsou zasaženy podvodem na DPH.
20. Dle žalovaného společnost FAU naplnila hmotněprávní i formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně. V takovém případě však lze nárok na odpočet DPH odepřít pouze tehdy, pokud je s ohledem ke všem objektivním okolnostem prokázáno, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH a o této své účasti věděl nebo vědět mohl. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu přitom tíží správce daně. Ten musí prokázat, že předmětná obchodní transakce byla stížena podvodem na DPH, a vykazuje objektivní nestandardní okolnosti, na jejichž základě měl daňový subjekt přijmout přiměřená opatření za účelem vyloučení pochybností. Pokud by však správce daně po daňovém subjektu požadoval provádění kontrolních mechanismů i při absenci existence znaků nestandardnosti pod hrozbou odepření nároku na odpočet DPH, přenášel by na něj své kontrolní povinnosti. Je totiž na správci daně, aby u osob povinných k DPH provedl nezbytnou kontrolu za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložil sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.
21. Z napadeného rozhodnutí plyne, že za údajné objektivní nestandardní okolnosti předmětných obchodních operací orgány finanční správy považovaly: a) podmínky sjednané rámcovou kupní smlouvou uzavřenou dne 30. 4. 2017 mezi společnostmi FAU a VERAMI, neodpovídající faktickému průběhu obchodů uskutečněných mezi těmito subjekty; b) skutečnost, že společnost VERAMI dodávala pohonné hmoty společnosti FAU za částku nižší, než za jakou tyto pohonné hmoty dodával producent SLOVNAFT svému odběrateli CORTINA, a zároveň za částku nižší, než za jakou pohonné hmoty nabízela společnost ČEPRO; c) skutečnost, že společnost VERAMI se na trhu s pohonnými hmotami udržela i přesto, že ze strany společnosti FAU mělo být uhrazeno pouze 12 % celkové ceny zboží včetně DPH, tedy částky nepostačující ani k úhradě DPH.
22. Orgány finanční správy však v uvedených souvislostech vůbec nespécifikovaly, co a z jakého důvodu považují za standard přiměřený obchodním operacím na trhu s pohonnými hmotami. Tento měl být zcela nepochybně předmětem dokazování. Standard určitých obchodních operací je možné odvozovat jedině od standardu u daňového subjektu samého nebo od standardu u jiných subjektů s daňovým subjektem srovnatelných. Absence tvrzení i dokazování ohledně standardu obchodu s pohonnými hmotami činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Společnost FAU přitom v průběhu řízení učinila důkazní návrhy, kterými chtěla daný standard správci daně přiblížit a prokázat. Šlo

zejména o vyjádření etablovaných producentů pohonných hmot ohledně nejnižší ceny, za kterou v předmětných obdobích dodávali pohonné hmoty svým odběratelům, vyjádření společnosti SLOVNAFT ohledně existence kvót na dodávky pohonných hmot pro jednotlivé obchodní partnery, a výsledch statutárních zástupců společnosti SLOVNAFT ohledně požadavku na úhradu zálohy společností FAU na bankovní účet společnosti SLOVNAFT.

23. K nestandardnosti dovozené pod písm. a) žalobce uvedl, že sice nebyla dodržena všechna ustanovení rámcové kupní smlouvy ze dne 30. 4. 2013, tato skutečnost však sama o sobě nemůže založit takovou objektivní nestandardní okolnost, ze které by správce daně mohl dovozovat byť i nevědomou účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Podstatné podmínky spolupráce společností (dodání zboží a úhrada kupní ceny a DPH) byly před zahájením obchodování dohodnuty na jednání mezi zástupci (A. L., J. S.) obou společností dne 19. 4. 2013.
24. K nestandardnosti dovozené pod písm. b) žalobce namítl, že se jedná o zcela irelevantní argumentaci, neboť společnost FAU neměla žádný prostředek, jak zjistit cenu, za kterou předmětné pohonné hmoty společnost SLOVNAFT dodala svému odběrateli CORTINA. Pokud jde o ceny společnosti ČEPRO, rozdíl v cenách skutečně provedených dodávek motorové nafty od dodavatelů VERAMI a ČEPRO za celé sledované období květen až říjen 2013 činil 1,5 % kupní ceny. Skutečnost, že cena společnosti VERAMI je nižší o 1,5 % než správcem daně uváděná cena společnosti ČEPRO, nezakládá objektivní nestandardní okolnost. Navíc cena pohonných hmot společnosti ČEPRO není automaticky cenou v daném místě a čase obvyklou. Je třeba zkoumat průměrnou cenu, za kterou nabízejí pohonné hmoty všechny subjekty na trhu.
25. Objektivní okolností zakládající nestandardnost obchodní operace by naopak mohla být nápadně nízká cena pohonných hmot, a to ve srovnání s cenou v daném místě a čase obvyklou. Aby bylo postaveno na jisto, zda cena, za kterou společnost VERAMI dodala pohonné hmoty, byla cenou v místě a čase obvyklou, navrhla společnost FAU provedení důkazu vyjádřením etablovaných producentů pohonných hmot ohledně nejnižší ceny, za kterou v předmětných obdobích dodávali pohonné hmoty svým odběratelům. Žalovaný však tento důkazní návrh odmítl provést s tím, že společnost FAU věděla, že nakupuje pohonné hmoty pocházející z rafinerie SLOVNAFT za cenu nižší, než za jakou je rafinerie SLOVNAFT prodává svým přímým odběratelům. Dle žalobce však společnost FAU nevěděla a ani nemohla vědět, za jakou cenu dodává společnost SLOVNAFT předmětné pohonné hmoty svým odběratelům.
26. K nestandardnosti dovozené pod písm. c) žalobce uvedl, že uvedená argumentace svědčí o absolutní neznalosti správce daně v oblasti obchodu s pohonnými hmotami. Společnosti VERAMI byla ze strany společnosti FAU vždy uhrazena DPH v plné výši, a to prostřednictvím plateb přímo společnosti VERAMI a vypořádáním přeplatku, který společnosti SLOVNAFT zůstal k dispozici k vypořádání pravidelně po realizaci jednotlivých dodávek. Platby společnosti FAU společnosti VERAMI byly vždy činěny až v době, kdy již bylo zřejmé, jak velký přeplatek u společnosti SLOVNAFT zůstal k dispozici k vypořádání. Žádný producent pohonných hmot nedá pokyn k naskladnění vlaku s pohonnými hmotami pro svého odběratele, dokud neobdrží zálohovou platbu. Před realizací naskladnění vlaku nelze s jistotou určit přesné množství naskladněných pohonných hmot, pročez je běžnou praxí požadovat od odběratelů zálohu na vyšší částku, než kolik činí kupní cena za objednané množství pohonných hmot. Rozdíl je pak

vypořádáván po dodání pohonných hmot odběrateli. Společnost VERAMI fakturovala společnosti FAU kupní cenu včetně DPH za pohonné hmoty ve chvíli, kdy byla nakládka vlaku realizována, znala společnost VERAMI výši přeplatku vzniklého na základě platby společnosti FAU na účet producenta SLOVNAFT, a společnost FAU tak společnosti VERAMI platila pouze neuhrazenou část kupní ceny s DPH v souladu s dohodou ze dne 19. 4. 2013.

27. Žalobce sumarizoval, že v průběhu daňové kontroly bylo postaveno na jisto, že společnost FAU ověřovala identitu obchodního partnera, z jednání se společností VERAMI pořídila písemný záznam a uzavřela s ní rámcovou kupní smlouvu, prováděla předplatby v odvětví, v němž je to notorickou obchodní zvyklostí, prováděla všechny platby bezhotovostním převodem, pohybovala se v jí známém odvětví a znala fungování a principy trhu s pohonnými hmotami, prováděla kontrolu zboží dodávaného do jejího daňového skladu, a zejména prováděla své obchodní operace a dopravu zboží po celou dobu své podnikatelské existence pod celní kontrolou.

– *nesprávné vyhodnocení opatření přijatých společností FAU*

28. Žalobce namítl, že správce daně nesprávně posoudil opatření, která byla ze strany společnosti FAU přijata za účelem vyloučení pochybností o tom, že věděla nebo měla vědět o zasažení předmětných obchodních operací se společnostmi VERAMI a LUIGI podvodem na DPH, jako nedostatečná, a to i přes to, že společnost FAU přijala všechna opatření, která po ní lze rozumně požadovat.
29. Společnost FAU v předmětných obchodech jednala s péčí řádného hospodáře a učinil všechny kroky k tomu, aby ověřila solidnost svých obchodních partnerů a zajistila úhradu kupní ceny a odvedení DPH. Před uzavřením rámcové kupní smlouvy, jakož i v průběhu realizace předmětné obchodní spolupráce ověřovala, zda je společnost VERAMI registrována k DPH, zda není vedena coby nespolehlivý plátce, zda je zapsána v obchodním rejstříku, zda je registrovaným distributorem pohonných hmot, a jakou má společnost VERAMI historii coby distributor pohonných hmot. Tyto kroky nerozporoval ani žalovaný, vyhodnotil je však jako nedostatečné. Ani sama finanční správa přitom nemá dostatek nástrojů k tomu, aby mohla na základě dostupných informací eliminovat nákup zboží od v budoucnu podezřelých dodavatelů. Např. Generální finanční ředitelství v roce 2015 nakoupilo mobilní telefony za 1,9 milionu Kč od společnosti 2P Commercial Agency s. r. o. s tím, že tato společnost byla podezřelá z karuselových podvodů a uvedený orgán údajně nebyl schopen odhalit indicie, které mají obecně varovat před rizikem, že jde o nereseriovního partnera. Už v době uzavření obchodu přitom finanční správa v dané společnosti prováděla daňovou kontrolu v souvislosti s podvody na DPH a přesto, že měla tyto informace, uzavřela s touto společností smlouvu v rámci výběrového řízení. Společnost FAU provedla stejná opatření jako Generální finanční ředitelství v dané věci. Po daňovém subjektu, který je nadán nepoměrně menší mocí, prostředky a právy než Generální finanční ředitelství, nelze ze strany státu a jeho finanční správy požadovat učinění rozsáhlejších opatření k odhalení případného „podvodného řetězce“, než které je schopno při své obchodní činnosti učinit samo Generální finanční ředitelství.
30. Společnost FAU tedy přijala veškerá opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována s ohledem na její postavení v obchodním styku a absenci zákonných nástrojů orgánů finanční správy, aby zajistila, že se nezapojí do řetězce obchodů s cílem uskutečnit podvod na DPH. Žalovaný však kontrolní opatření společnosti FAU posoudil jako

nedostatečná, opomněl však již uvést, v čem tkvěla jejich nedostatečnost a jaká další opatření bylo na místě učinit.

31. Společnost FAU získala předmětné pohonné hmoty v dobré víře, o podvodu nevěděla a ani vědět nemohla, přičemž přijala veškerá opatření, která od ní mohla být v konkrétním případě vyžadována, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu. Účelové závěry orgánů finanční správy byly činěny toliko s cílem za každou cenu odmítnout nárok daňového subjektu na uplatnění nadměrného odpočtu. Ve vztahu ke společnosti FAU se jednalo o obvyklé postupy odpovídající realitě trhu s pohonnými hmotami a o běžnou obchodní praxi v rámci tohoto trhu.
 - *odmítnutí provést řadu důkazů na základě návrhů společnosti FAU*
32. Žalobce též namítl, že orgány finanční správy nezákonně odmítly provedení řady důkazů na základě důkazních návrhů společnosti FAU, čímž jí *de facto* znemožnily účinně chránit svá práva a odstranit veškeré pochybnosti správce daně.
33. Společnost FAU v průběhu daňové kontroly navrhla správci daně provedení řady důkazů, které by odstranily veškeré pochybnosti správce daně ohledně splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH. Konkrétně šlo o výslech bývalého jednatele společnosti FAU V. C., doplnění výsledku RNDr. M. O., výslech zaměstnance společnosti VERAMI J. S., faktury jiných dodavatelů společnosti FAU, vyjádření etablovaných producentů pohonných hmot ohledně nejnižší ceny, za kterou v předmětných obdobích dodávali pohonné hmoty svým odběratelům, odborné vyjádření společnosti SLOVNAFT ohledně existence kvót na dodávky pohonných hmot pro jednotlivé obchodní partnery, výslech statutárních zástupců společnosti SLOVNAFT ohledně požadavku na úhradu záloh na bankovní účet společnosti SLOVNAFT, zápis z jednání mezi společnostmi FAU a VERAMI.
34. Jak správce daně, tak žalovaný však provedení navrhovaných důkazů považovaly za nedůvodné. Přitom navržené důkazy mohly pochybnosti s jistotou vyvrátit. Konkrétně k tvrzení, že provádění zálohových plateb přímo na účet producenta pohonných hmot bylo požadavkem společnosti SLOVNAFT, daňový subjekt navrhl výslech V. C., J. S., statutárních zástupců společnosti SLOVNAFT, doplnění výsledku RNDr. M. O. a zápis z jednání mezi společnostmi FAU a VERAMI. Především případný výslech statutárních zástupců společnosti SLOVNAFT formou mezinárodního dožádání by bylo procesně jednoduché a zároveň by důvod provádění zálohových plateb byl postaven na jisto. Tvrzení správce daně, že *„ze spisového materiálu však nevyplývá, že by to byl SLOVNAFT, kdo vyžadoval, aby úhrada záloh na jeho účet byla uskutečněna přímo odvolatelem“* se nezakládá na žádném konkrétním důkazním zjištění. Správce daně přitom v průběhu daňového řízení *a priori* vyloučil možnost takového požadavku ze strany společnosti SLOVNAFT, ačkoliv v mezinárodním obchodním styku je takový požadavek možný a při obchodování s pohonnými hmotami notoricky užívaný.
35. K závěru o nákupech pohonných hmot od společnosti VERAMI za údajně nápadně nízké, netržní ceny, společnost FAU za účelem zjištění tržní ceny pohonných hmot v předmětných obdobích navrhla k důkazu daňové doklady dalších dodavatelů pohonných hmot za předmětná období, jakož i vyjádření etablovaných producentů pohonných hmot ohledně nejnižší ceny, za kterou v předmětných obdobích dodávali pohonné hmoty svým odběratelům. K tomu správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 1. 2017 uvedl, že není potřeba zjišťovat ceny pohonných hmot dalších producentů, neboť *„v důkazním*

řízení bylo postaveno najisto, za jakou cenu prodával PHM jeden z navržených subjektů (SLOVNAFT) do daňových skladů v ČR přes výhradního distributora, spol. CORTINA. A že hladina prodejních cen VERAMI a LUIGI byla oproti cenám těmto subjektům nižší, bylo uvedeno už několikrát.“ Tato argumentace je ryze účelová. Je zřejmé, že si nelze udělat kvalifikovanou představu o tržní ceně jakékoliv komodity pouze z údajů jednoho dodavatele. Společnost FAU přitom v předmětném období nemohla vědět, za jaké ceny dodává společnost SLOVNAFT pohonné hmoty svým odběratelům, a vyvodit z toho závěr, že cena dodávaných pohonných hmot společností VERAMI a LUIGI byla vzhledem k původu pohonných hmot nápadně nízká. Pro posouzení, zda cena nabídnutá společnostmi VERAMI a LUIGI měla ve společnosti FAU vzbudit podezření ohledně možné existence podvodného řetězce, je nezbytné posoudit skutečnou tržní cenu pohonných hmot v předmětných obdobích.

36. K objasnění důvodu ukončení nákupů pohonných hmot od dodavatele CORTINA společnost FAU navrhla výslech statutárních zástupců společnosti SLOVNAFT. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že *„jakým způsobem SLOVNAFT postupoval a postupuje vůči svým odběratelům a zda nastavuje či nenastavuje svým smluvním odběratelům kvóty na následující rok, nijak nesouvisí s přijetím a nastavením interních mechanismů, kterými by se daňový subjekt vyvaroval účasti na daňovém podvodu“*. Dle žalobce však v situaci, kdy správce daně vyvozuje vědomí daňového subjektu o existenci podvodného řetězce z celé řady nestandardních znaků řetězového obchodu, které samy o sobě nezákonnost nezakládají, je třeba důsledně zkoumat všechny okolnosti. Ukončení obchodní spolupráce s jedním subjektem a započítí spolupráce s obchodním subjektem jiným, údajně zapojeným do stejného podvodného řetězce, je důležitou okolností, která se v případě neprokázaného zdůvodnění může neprávem jevit jako okolnost přitěžující pro daňový subjekt.
37. Postup správce daně spočívající v rozsáhlém odůvodnění, proč navržené důkazy neprovést, namísto jejich provedení za účelem naplnění zásad daňového řízení a obecných právních principů vůbec, je nezákonné a hraničí s trestněprávním zneužitím pravomoci úřední osoby. Jak plyne z judikatury, v daňovém řízení leží důkazní břemeno na bedrech daňového subjektu, pročez je nanejvýš důležité, aby mu bylo ze strany správních orgánů umožněno splnit svou povinnost prokázat předložená tvrzení. Z hlediska efektivní a v zásadách právního státu ukotvené správy daní je žádoucí, aby správní orgán věnoval své úsilí spíše řádnému vyhodnocení věrohodnosti předložených tvrzení a důkazů, namísto složitého odůvodňování jejich neprovedení.
38. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

39. Ve vyjádření k žalobě ze dne 20. 3. 2018 žalovaný v první řadě odmítl názor žalobce o narušení daňové neutrality a pokusu o dvojí výběr daně. Jak totiž plyne z judikatury SDEU, přestože je princip daňové neutrality jednou ze základních zásad fungování systému DPH, nemůže se jej úspěšně dovolávat ten, kdo se úmyslně podílí na daňovém úniku a ohrožil fungování systému DPH. Jak dále vyplývá z judikatury správních soudů či SDEU, neuznání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH je důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání, ačkoliv se jedná o podmínky vyplývající z judikatury a nikoliv explicitně z vnitrostátních právních předpisů. Odepření nároku na odpočet daně

nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice, kdy nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. V takovém případě je správce daně povinen uplatněný nárok na odpočet odmítnout. Dle judikatury SDEU nárok na odpočet daně nezakládá vědomá účast na podvodu na DPH. Tedy nikomu v podvodném řetězci, kdo o podvodu věděl nebo vědět mohl a měl, tento nárok nevzniká. Pokud nejsou odpočty daně uznány z důvodu vědomé účasti na podvodu více článkům řetězce, nejde o porušení neutrality daně, ale o stanovení daně ve správné výši, neboť nárok žádnému z vědomých účastníků podvodu nevznikl a nemůže tedy vést ke snížení jeho daňové povinnosti.

40. Byla-li společnost FAU finančním úřadem vyzvána, aby z titulu ručení dle § 109 odst. 2 zákona o DPH uhradila daňový nedoplatek na DPH za jiný daňový subjekt, žádným způsobem to nepředznamenalo nutnost přiznat jí odpočet DPH ze souvisejících obchodních transakcí, na který jí nevznikl nárok z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu. Ručení je navíc toliko institutem zajišťovacím, kdy je daňový subjekt povinen uhradit daňový nedoplatek jiného subjektu. Ručitel nesplácí vlastní dluh, nýbrž dluh jiné osoby. Nelze tak dospět ani k závěru, že se jedná o totožnou daň. Výzva k úhradě nedoplatku ručitelem není rozhodnutím o stanovení daně vydaným v nalézacím řízení. Jde toliko o rozhodnutí ukládající platební povinnost z titulu ručení, a je vydáváno v řízení o placení daně. Existence ručitelského závazku nijak nevylučovala provedení nalézacího řízení u společnosti FAU. To, zda by se společnost FAU úhradou ručitelského závazku zprostila povinnosti platit doměřenou daň, by pak bylo možné zkoumat teprve v rovině platební. Možnost provedení nalézacího řízení u ní to však nevylučuje. Tuto premisu podporuje i skutečnost, že prostřednictvím ručení dochází k zajištění úhrady pouze samotné daně stanovené jinému subjektu, nikoli však možného penále a úroku z prodlení. Nutno ovšem zdůraznit, že v daném případě k úhradě ručitelského závazku, ani daně doměřené společnosti FAU nedošlo. Žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, č. j. 22 Af 9/2016-84, se týkal specifické otázky souběhu zajištění daně prostřednictvím ručení a zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v následném rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, zdůraznil, že možnost odepření odpočtu DPH společnosti FAU nebyla v této věci vůbec předmětem soudního přezkumu. Uvedené rozsudky řešily konkurenci dvou zajišťovacích institutů realizovaných v řízení o placení daní, závěry v nich obsažené tudíž nelze v nyní projednávané věci použít.
41. Je povinností vnitrostátních orgánů odepřít nárok na odpočet DPH osobě, která se svým jednáním vědomě účastnila obchodování zasaženého daňovým podvodem. V rozsudku Italmoda SDEU odpověděl na jednu z předběžných otázek následovně: „*Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.*“ Tuto povinnost vnitrostátních orgánů nelze obejít výzvou k úhradě daňového nedoplatku jiné osoby z titulu ručení s tím,

že v rozporu s výše popsaným příkazem následně dojde k přiznání daňového odpočtu osobě, která jej uplatnila v souvislosti s plněním zasaženým daňovým podvodem.

42. Upřednostnění institutu ručení před vlastním odepřením nároku na odpočet daně v nalézacím řízení není možné ani proto, že se nejedná o totožnou problematiku. Aby se v případě ručení mohlo jednat o zvláštní právní úpravu, která by měla být správcem daně aplikována přednostně, musela by taková právní úprava obsahovat okolnost či podmínku, která ovšem v obecné právní úpravě obsažena není. Skutečnost, že se ručení dle § 109 zákona o DPH a princip možnosti odepření nároku na odpočet daně nevztahují na totožnou věc, je evidentní z toho, že princip možnosti odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézacím řízení, kdežto ustanovení o ručení se uplatní v řízení o placení daní. Sám daňový řád odlišuje jednotlivá dílčí řízení v rámci daňového řízení. Článek 205 Směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, jehož transpozici provádí právě § 109 zákona o DPH, uvádí, že v situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204, upravující osoby povinné odvést daň správci daně, mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Článek 205 směrnice stanoví použitelnost pro odvod daně. Je zde tedy patrná provázanost s fází placení daní a ustanovením § 108 zákona o DPH, které upravuje osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň. Proto je také zajišťovací institut ručení systematicky zařazen až za tímto ustanovením. Skutečnost, že předmětný § 109 zákona o DPH je součástí stejné právní normy jako ustanovení upravující nárok na odpočet daně, neznamená, že jej lze označit za speciální vůči § 72 zákona o DPH, resp. vůči obecným zásadám a principům, na jejichž základě lze v rámci stanovení daně odepřít nárok na odpočet daně. Provedení nalézacího řízení u daňového subjektu s možným výsledkem odepření jím nárokováného odpočtu DPH a výzva k úhradě nedoplatku ručitele za jiný daňový subjekt jsou na sobe nezávislé, nejsou vzájemně neslučitelné a neexistuje zde povinnost aplikace jednoho před druhým.
43. Upřednostnění institutu ručení před vlastním stanovením daně za situace, kdy dochází k odepření uplatněného nároku na odpočet DPH z titulu vědomé účasti na daňovém podvodu, by bylo nepřijatelným zvýhodněním osob nárokujících si daňový odpočet podvodným způsobem. Posouzení, zda se ručitel sám jako daňový subjekt účastnil daňového podvodu, případně zda jsou u něj dány jiné důvody pro stanovení daně, je možné konstatovat toliko v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně. Takové konstatování představuje významný podklad pro další řízení, zejména pro řízení o přiznání statusu nespolehlivého plátce, ale také např. pro případné trestní řízení. Konečně by takové upřednostnění znamenalo neopodstatněné vyloučení možnosti stanovení penále a úroku z prodlení, které právě v případech vědomé účasti na daňovém podvodu vzhledem ke společenské škodlivosti takového jednání a souvisejícímu časově a personálně náročnému dokazování představuje určitou sankci za takové jednání a zároveň kompenzaci vůči státnímu rozpočtu za podvodně vylákanou daňovou výhodu.
44. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce v žalobě nijak nerozporuje, že obchodování s pohonnými hmotami, jehož se společnost FAU účastnila jako jeden z článků obchodních řetězců, bylo zasaženo daňovým podvodem, ani skutkové okolnosti, ve kterých orgány finanční správy tento daňový podvod spatřovaly. Tyto orgány přitom nebyly povinny provést komplexní dokazování ohledně otázky, jaký byl standard obchodování společnosti FAU a s ní srovnatelných subjektů.

45. Objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti daňového subjektu nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Za dostačující referenční rámec pro posuzování standardnosti určitých transakcí přitom nelze považovat toliko okolnosti transakcí obvykle realizovaných daňovým subjektem, neboť tato obvyklost nic nevypovídá o tom, zda na základě těchto okolností lze pojmout podezření o účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55 (jímž zrušil žalobcem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014-125), uvedl: *„pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobkyně.“*
46. K jednotlivým objektivním okolnostem žalovaný zdůraznil, že společnost FAU se od počátku svého obchodování s předmětnými dodavateli neřídila rámcovými smlouvami, které s nimi uzavřela. Poukázala-li v této souvislosti na ústní jednání předcházející uzavření těchto smluv, jedná se jen o potvrzení závěru, že tyto písemné smlouvy měly pouze formálně deklarovat přijetí preventivních opatření k zamezení účasti společnosti FAU na daňovém podvodu, aniž by však této účasti mohly reálně zamezit.
47. Neobvykle nízká cena měla být společnosti FAU zřejmá s ohledem na jednotnost cen, za něž rafinerie v Evropské unii prodávají své produkty. Tyto ceny se řídí cenou dosaženou na veřejné komoditní burze v Rotterdamu. Samotná prokuristka společnosti FAU A. L. uvedla, že společnost posuzovala výhodnost ceny pohonných hmot podle vývoje jejich cen na burze. Pohonné hmoty navíc byly společnosti FAU dodávány za ceny nižší, než za jaké je mohl nabízet výhradní distributor pro Českou republiku, společnost CORTINA. Zmocněnec této společnosti M. O. uvedl, že se domnívá, že žalobce přestal od společnosti CORTINA objednávat pohonné hmoty proto, že si našel dodavatele s nižšími cenami. Za zjevně nepravdivé je třeba považovat tvrzení žalobce, že společnost FAU neměla žádné prostředky ke zjištění, za jaké ceny prodávaly pohonné hmoty společnosti SLOVNAFT (tedy rafinerie, která byla producentem předmětných pohonných hmot a z jejíhož skladu byly tyto pohonné hmoty převáženy vlakovou dopravou přímo do skladu společnosti FAU) a CORTINA. Společnosti FAU nepochybně muselo být zřejmé, že cena za tyto pohonné hmoty, kterou mu účtovali jeho přímí dodavatelé, je nižší než cena, za kterou tito dodavatelé mohli předmětné pohonné hmoty sami pořídit, tedy že tito dodavatelé se žalobcem neobchodují za účelem dosažení zisku. Procentuální vyjádření rozdílu oproti cenám nabízeným společností ČEPRO, je za těchto okolností irelevantní. Stejně tak žalobcem navrhované vyjádření etablovaných producentů pohonných hmot ohledně obecné cenotvorby nemá v daném případě valného významu, neboť producentem předmětných pohonných hmot byla toliko společnost SLOVNAFT, o čemž musela společnost FAU nepochybně vědět.
48. Co se týče plateb přímým dodavatelům v částkách nižších, než byla DPH ze zdanitelných plnění přijatých společností FAU, žalovaný setrval na závěru, že za všechny dodávky pohonných hmot byly těmto dodavatelům hrazeny částky, které nedostačovaly ani na úhradu daně. Teoreticky by bylo možné žalobci přisvědčit v tom, že způsob provádění plateb z větší části (cca 88 %) přímo na zahraniční účet producenta pohonných hmot by bylo možné vysvětlit specifiky obchodování v daném odvětví. Tak by tomu však bylo

pouze za situace, pokud by se jednalo o skutečnost stojící zcela samostatně. V daném případě však realizace těchto transakcí (plateb a dopravy) probíhala v příkrém rozporu s rámcovými smlouvami uzavřenými s přímými dodavateli. S přihlédnutím k ostatním okolnostem však musela i tato okolnost vzbudit podezření na určité nesrovnalosti ohledně motivace těchto dodavatelů se předmětných transakcí vůbec účastnit či ohledně jejich možnosti setrvávat na trhu. Hradila-li společnost FAU na účty svých přímých dodavatelů (v případě společnosti LUIGI dokonce na účet zcela neznámého subjektu v zahraničí) částky nižší než DPH, které byli tito dodavatelé povinni odvést, do značné míry tím zvyšoval riziko, že těmito dodavateli nebude předmětná daň odvedena řádně a včas. Společnost FAU daným způsobem postupovala na základě dohody se svými dodavateli, nikoli na základě dohody či příkazu od producenta pohonných hmot.

49. Pokud jde o opatření přijatá společností FAU, žalovaný konstatoval, že jejich dostatečnost je nutné posuzovat ve vztahu k objektivním okolnostem, na základě kterých bylo možné pojmout podezření o účasti na podvodu na DPH. Daňový subjekt nemůže provést základní zjišťovací úkony a následně ignorovat jakékoli nestandardnosti. V tomto ohledu nelze pomíjet mnohaleté zkušenosti společnosti FAU v oblasti obchodování s pohonnými hmotami, které na ni ohledně obezřetnosti při podnikání kladou vyšší nároky. Společnost FAU si přitom svoje dodavatele dle svých tvrzení prověřila v obchodním rejstříku, nechalo ji však zjevně zcela chladnou, že tito dodavatelé s nízkým základním kapitálem o sobě ve Sbírce listin veřejného rejstříku neuváděli ani údaje, k jejichž zveřejnění byli ze zákona povinni, případně že prováděla úhrady na účty, které za tímto účelem nebyly v rozporu s § 96 zákona o DPH zveřejněny. Prověřování historie dotyčných dodavatelů jako distributorů pohonných hmot pak zůstalo v rovině obecného tvrzení. Tito dodavatelé byli zapsáni do obchodního rejstříku v rozmezí jednoho až tří let před započítáním obchodní spolupráce se společností FAU. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně popsal nedostatečnost opatření přijatých společností FAU. Jak vyplývá z judikatury, není povinností orgánů finanční správy identifikovat či vymezovat opatření, která daňový subjekt mohl přijmout. Zcela irelevantní je též naznačená paralela s případem nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím. Tento orgán finanční správy vystupoval v pozici koncového zákazníka a zboží nakoupilo pro svou osobní potřebu. Nejednalo se tedy o nákup za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, pročez nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH. Generální finanční ředitelství proto z přijetí tohoto plnění nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně a ani tak nečinilo. Vzhledem k tomu nelze na tento případ aplikovat závěry judikatury o podvodech na DPH.
50. Žalovaný se též v napadeném rozhodnutí též podrobně vyjádřil k důvodům, pro něž vyhodnotil provedení důkazů navrhovaných společností FAU za nadbytečné. Tyto důvody žalobce v podané žalobě nerozporoval. Žalovaný zdůraznil, že nijak nezpochybňoval, že úhrady prováděné společností FAU přímo na účet rafinerie SLOVNAFT mohly vycházet z nějakého požadavku tohoto producenta, nicméně žalobce tak prokazatelně postupoval na základě ujednání s jeho dodavateli, nikoli na základě příkazu samotné rafinerie. Žalobci byl poskytnut dostatečný prostor pro unesení jeho důkazního břemene. Se všemi důkazními návrhy společnosti FAU se orgány finanční správy řádně vypořádaly.
51. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků

– *podání žalovaného ze dne 11. 4. 2018*

52. Žalovaný sdělil, že Policie České republiky, Národní centrála proti organizovanému zločinu Služby kriminální policie a vyšetřování usnesením ze dne 20. 2. 2018, č. j. NCOZ-9231-31/TČ-2017-417802, zahájila trestní stíhání mimo jiné též společnosti FAU, jejího jednatele V. C., prokuristky A. L., a jejich obchodních partnerů, kteří se podíleli na obchodování s pohonnými hmotami v řetězcích, které byly dle žalovaného zasaženy daňovým podvodem. Dle názoru žalovaného předmětné usnesení zpochybňuje věrohodnost žalobních námitek. Vyplývá z něj podezření, že společnost FAU svým jednáním naplnila skutkovou podstatu zvláště závažných zločinů zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby ve smyslu § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a účasti na organizované zločinecké skupině ve smyslu § 361 odst. 1 téhož zákona. Daňové a trestní řízení jsou sice na sobě relativně nezávislá, nelze však odhlédnout od podrobného odůvodnění usnesení, v němž orgán činný v trestním řízení podrobně popisuje své podezření, že to byla především společnost FAU a fyzické osoby podílející se na jejím řízení, kdo předmětnou trestnou činnost zosnoval, řídil a kdo z ní také měl hlavní prospěch.

– *doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 2. 2019*

53. Žalovaný poukázal na rozsudek ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, č. 3844/2019 Sb. NSS, věc *ARMOSTAV MÍSTEK* (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž se Nejvyšší správní soud komplexně zabýval právní otázkou vztahu ručení dle § 109 zákona o DPH a nalézacího daňového řízení. Kasační soud shledal, že institut ručení dle § 109 odst. 1 zákona o DPH je institutem zajišťovacím, který má své místo v dílčím řízení při placení daní. Nejedná se tak o obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody, přičemž ani z důvodové zprávy k zákonu zavádějící právní úpravu ručení do zákona o DPH nevyplývá, že by zákonodárce sledoval prostřednictvím institutu ručení vytvoření nových pravidel pro postihování vědomého zapojení do podvodu na DPH nebo osvobození účastníků takového jednání od příslušenství. Žalovaný odkázal zejména na body 41, 42 a 44 daného rozsudku a dodal, že se nejedná o ojedinělý názor Nejvyššího správního soudu, neboť totožná problematika je řešena též v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, věc *R - Finance*.

– *replika žalobce ze dne 8. 11. 2021 k vyjádření žalovaného*

54. Žalobce uvedl, že žalovaný účelově přehlíží základní podstatu povahy DPH a souvisejícího výběru daně samotné. Základem podstaty DPH je skutečnost, že z jedné totožné transakce není možné odvést daň dvakrát. Závěr žalovaného o možném souběhu dodatečných platebních výměrů a ručitelských výzev tak nemůže obstát. Taková paralelní rozhodnutí totiž hodnotí odlišným způsobem jeden skutkový děj. Podle § 109 odst. 1 zákona o DPH je předpokladem pro vydání ručitelské výzvy to, že ručitel řádně přijme zdanitelné plnění a současně poskytovatel plnění řádně neodvede daň. Ručitelskou výzvu tedy nelze vydat, pokud by zde byly pochybnosti o poskytnutí plnění či o jeho hodnotě, popř. při podezření na podvod na DPH, neboť reakcí správce daně na zjištěný podvod má být odepření odpočtu. Došlo-li k vydání ručitelských výzev, neexistovaly pochybnosti o řádnosti a hodnotě poskytnutého plnění, ani nebyl dán závěr o podvodu na DPH. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, je třeba odepření nároku na odpočet třeba striktně odlišovat od

ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Je tak dána nemožnost libovolného využití obou institutů, neboť jeden institut z podstaty věci vylučuje institut druhý. Na uvedeném nic nemění ani to, že § 109 zákona o DPH neváže vznik ručitelského závazku pouze na prosté nezaplacení daňové povinnosti dlužníkem nebo na zaplacení kupní ceny na zahraniční bankovní účet, nýbrž i na to, že subjekt věděl nebo vědět měl a mohl o okolnostech předpokládaných pro vznik ručitelského závazku (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, věc *KOVÁŘ plus*). Posléze nicméně došlo ke sjednocení judikatury rozsudkem NSS ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK*, podle něhož institut ručení není všeobecnou reakcí na podvody na DPH. Je tedy nutné, aby i orgány finanční správy důsledně rozlišovaly mezi tím, kdy „vybrat“ DPH prostřednictvím ručitelského závazku a kdy prostřednictvím odepření odpočtu na DPH. Vyzval-li tedy správce daně žalobkyni jakožto ručitele k úhradě nedoplatku na DPH z plnění poskytnutých společností VERAMI, postavil na jisto, že k poskytnutí plnění došlo a že mělo příslušnou hodnotu. Pochybení společnosti FAU tudíž spočívalo v tom, že se měla chovat nedostatečně obezřetně v odhadu toho, zda poskytovatel plnění řádně uhradí DPH, resp. v tom, že odeslala finanční prostředky na zahraniční účet důvěryhodného subjektu SLOVNAFT. Pokud však již správce daně vyzval společnost FAU k úhradě ručitelského závazku, nebyla již dále dána možnost odepřít jí odpočet z předmětných obchodních transakcí. Správce daně byl rozhodnutím o ručitelských výzvách vázán a nemohl tak posléze přistoupit k doměření daně. V nyní projednávané věci tedy orgány finanční správy přišly se zcela odlišným hodnocením téže skutkové situace.

55. Souběh uvedených rozhodnutí *de facto* vede k trojímu zdanění. Na základě odepření odpočtu daně musí společnost FAU uhradit částku daně oproti původně tvrzené daňové povinnosti, tuto částku navíc již dříve uhradila v rámci ceny za poskytnutá plnění (byť částečně úhradou přímo rafinerii SLOVNAFT), a stejnou částku musí uhradit též na základě ručitelské výzvy k úhradě nedoplatku za společnost VERAMI. Jak dodatečný platební výměr, tak ručitelská výzva jsou přitom způsobilými exekučními tituly. Daňový subjekt nelze vystavit libovůli orgánů finanční správy ohledně provádění exekuce na základě jednotlivých rozhodnutí. Nelze přitom důvěřovat názoru, že věc se následně vyřeší v platební rovině. Při souběhu rozhodnutí není zřejmé, které z nich má při exekuci přednost. Správce daně by nepochybně preferoval to, které mu umožní vybrat větší množství finančních prostředků. Je zjevné, že každý správce daně bude vymáhat to „své“ rozhodnutí, resp. reálně se tak již děje, neboť obě daňové pohledávky byly přihlášeny do insolvenčního řízení vedeného se společností FAU bez jakékoli podmínky. Díky souběhu těchto pohledávek jsou znevýhodněni jiní věřitelé, a to např. v otázce rozsahu hlasovacích práv. Souběžné přihlášení obou pohledávek se projevilo např. tím, že správce daně „prohlasoval“, že nebude existovat věřitelský výbor, ale pouze jeden zástupce věřitelů, jímž bude Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.
56. Žalobce dále konstatoval, že orgány finanční správy kladou k tíži společnosti FAU tzv. objektivní skutečnosti, o kterých však nemohla mít žádné povědomí, a navíc směřují ty okolnosti případu, které mají svědčit o narušení neutrality daně s tzv. objektivními nestandardními okolnostmi, na jejichž základě měla společnost FAU dovodit, že se účastní podvodného řetězce.
57. Pokud jde o závěr žalovaného o nedodržení všech ustanovení rámcové smlouvy ze dne 30. 4. 2013 uzavřené s dodavatelem VERAMI, nelze z této skutečnosti dovodit možné vědomí společnosti FAU o existenci podvodu na DPH v řetězci obchodních transakcí jí

předcházejících. Rozbor smluvní dokumentace slouží primárně k prokázání existence poskytnutého plnění, o čemž v dané věci není sporu. Rozhodující je, že při realizaci obchodních vztahů docházelo k vzájemnému poskytování jednotlivých protiplnění podle představ obou obchodních partnerů. Orgány finanční správy přitom nijak neprokázaly, že by přístup společnosti FAU k tomuto obchodnímu vztahu byl neobvyklý. Neobvyklost určitého jednání je možné dovozovat jen tehdy, pokud je osvědčeno, že se jedná o jednání v podnikatelském prostředí objektivně neobvyklé. Podstatné podmínky spolupráce mezi stranami přitom byly dohodnuty ještě před zahájením obchodování na jednání mezi zástupci obou společností (A. L., J. S.) dne 19. 4. 2013. Strany navíc byly při realizaci jednotlivých dodávek v úzkém kontaktu a řádně si dojednávaly detaily konkrétních dodávek. V podnikatelském prostředí není neobvyklé odchýlení se smluvních stran od znění písemných rámcových smluv.

58. Žalobce dále namítl, že za objektivní skutečnost svědčící o účasti na podvodu na DPH nelze považovat okolnost, že smlouvy nebyly příliš obsáhlé. V rozsudku ve věci *VYRTYCH* pak je zdůrazněn význam běžné obchodní praxe. Ta přitom preferuje poskytnutí plnění na základě shodného projevu vůle stran, i pokud není v souladu s formální písemnou smlouvou. Samotná existence smluvní dokumentace navíc nijak nezvyšuje vymahatelnost práva.
59. Závěr žalovaného, že platby učiněné ve prospěch společnosti VERAMI nepostačovaly na úhradu DPH, nemá oporu ve spisovém materiálu. Společnost FAU hradila společnosti VERAMI vždy částky odpovídající množství dodaných pohonných hmot včetně DPH, a to v návaznosti na řádně vystavené zálohové a finální daňové doklady. Společnost FAU měla obecné povědomí o praxi producentů pohonných hmot, kteří požadují vždy vyšší zálohovou platbu než je předpokládaná hodnota dodávky. Měla též informaci od společnosti VERAMI, že výše zálohy je vždy vyšší, a dále, že tato záloha je vždy ze strany společnosti SLOVNAFT se společností VERAMI vypořádána. Byla tak v dobré víře, že dochází k vypořádání přeplatku zaplaceného na účet rafinerie, a tedy že společnosti VERAMI je uhrazena plná kupní cena včetně DPH. Takový způsob úhrady je přitom v oblasti obchodování s pohonnými hmotami zcela běžný. O neuhrazení daňových povinností některých článků řetězce společnost FAU nevěděla a ani vědět nemohla. Nemohla tak zjistit ani ze způsobu vypořádání kupní ceny. Pokud orgány finanční správy spojily jednotlivé platby prováděné na účet společností SLOVNAFT a VERAMI, došly by k závěru, že společnost FAU vždy uhradila plnou kupní cenu včetně DPH. Z přehledu bankovních transakcí, které jsou součástí spisové dokumentace vedené pro účely trestního řízení, plyne, že společnost FAU vždy řádně uhradila veškeré své závazky vůči společnosti VERAMI.
60. Závěr žalovaného, že platby učiněné ve prospěch společnosti VERAMI nepostačovaly na úhradu DPH, pak zároveň svědčí o chybějících znalostech orgánů finanční správy o standardu obchodování s pohonnými hmotami. V situaci, kdy ani nezkoumaly reálné nastavení fungování obchodů s pohonnými hmotami, pak tyto orgány nemohly označit některé okolnosti za nestandardní a vycházely výlučně ze svých subjektivních úvah. Po spárování všech plateb realizovaných ze strany společnosti FAU ve prospěch společností SLOVNAFT a VERAMI by bylo zřejmé, že společnost FAU vždy uhradila plnou kupní cenu bez DPH (na účet společnosti SLOVNAFT), DPH v dostatečně výši, jakož i marži společnosti VERAMI. O případných nedostacích při vypořádání přeplatku či o jiných nesrovnalostech spojených s přeplatkem nemohla společnost FAU v době realizace

transakcí se společností VERAMI vědět a nemohou jí tak být kladeny k tíži. Pochyby společnosti FAU o legalitě předmětných obchodních transakcí by přitom mohla vyvolat právě až vědomost o nevyořádaní přeplatku na úhradu cen pohonných hmot.

61. Pro názornost následně žalobce popsal finanční toky a související daňové doklady ohledně způsobu úhrad za dodané pohonné hmoty týkající se zdaňovacích období květen, červenec a září 2013 (vzorové transakce č. 4, 5, 22, 23, 52, 53). Vystavení tzv. „ostré“ faktury (daňového dokladu) ze strany společnosti VERAMI předcházely tyto kroky. Společnost FAU objednala u společnosti VERAMI konkrétní množství a typ pohonných hmot (je přitom běžné, že dohodnuta bývá jednotková cena za litr a konečná cena se dopočítá podle skutečně dodaného zboží). Společnost VERAMI poté vystavila zálohovou fakturu podle požadavků společnosti SLOVNAFT na poskytnutí zálohy před načerpáním pohonných hmot do železniční soupravy, přičemž fakturována byla cca o 10 % vyšší částka, než jaká byla finální cena. Následně společnost FAU provedla úhradu zálohové faktury na účet společnosti SLOVNAFT a tato společnost po obdržení platby vyskladnila pohonné hmoty do železniční soupravy. Po tomto vyskladnění bylo postaveno najisto konkrétní množství dodávaných pohonných hmot a tedy i finální cena. Po dodání zboží společnosti FAU vystavila společnost VERAMI „ostrou“ doplatkovou fakturu, v níž provedla vypořádání zálohy přijaté společností SLOVNAFT (vystavila fakturu na celou kupní cenu včetně DPH s uvedením doplatku zbývajících neuhrazených částek), přičemž průměrný doplatek činil částku přesahující 12 % kupní ceny. Došlo tak k vypořádání kupní ceny i k realizaci zisku ze strany společnosti VERAMI, která dle dostupných informací prodával pohonné hmoty s marží cca 1 %, což je v daném odvětví zcela obvyklé, neboť je pro ně typické obchodování s nízkou marží ve vysokých objemech. Společnost VERAMI nikdy společnosti FAU nesdělila, že by vůči ní nebyla vyúčtována záloha kupní ceny uhrazená společností FAU přímo producentovi. S tímto vypořádáním přeplatku na záloze se v rámci jednotlivých obchodních transakcí vždy výslovně počítalo, což však orgány finanční správy ignorují. Úhrada záloh na nákup pohonných hmot jejich konečným příjemcem přímo producentovi s následným vypořádáním přeplatku je při obchodování s pohonnými hmotami obvyklou obchodní praxí, a to nejen ve vztahu k producentovi SLOVNAFT, ale též např. pro společnost BP Europa SE.
62. V následném rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20026/20/5300-21050-711674, ohledně ručitého závazku společnosti FAU za společností VERAMI, je uvedeno, že existenci přeplatků vylučuje vyjádření společnosti SLOVNAFT získané v rámci mezinárodní spolupráce. Nahlížením do spisu o daňové kontrole společnosti VERAMI žalobce získal faktury, kterými společnost SLOVNAFT fakturovala dodání pohonných hmot svému prvnímu odběrateli, společnosti CORTINA. Z nich plyne, že společnost SLOVNAFT vystavovala společnosti CORTINA zálohové faktury v nižší výši, než je výše záloh, které společnost FAU poukazovala jako zálohové úhrady na účet společnosti SLOVNAFT. U dvou ze tří náhodně vybraných dodávek společnost FAU zjistila na straně společnosti SLOVNAFT nesrovnalosti ohledně evidování uhrazených záloh, kdy není patrné, zda byly přeplatky vypořádány či nikoli. O těchto nesrovnalostech však společnost FAU nemohla v době realizace transakcí vědět. Tento rozpor musel být orgánům finanční správy znám a bylo jejich povinností jej zkoumat, neboť se měly zabývat osudem plateb provedených společností FAU z hlediska neuhrazených daňových povinností v řetězci, popř. tím, zda zaplacené zálohy byly řádně vyúčtovány. Není zřejmé, proč nebylo prověřeno, co se stalo s předmětnými částkami ve výši rozdílu mezi zálohami uhrazenými společností FAU na účet společnosti SLOVNAFT a částkami zaevidovanými společností

SLOVNAFT jako zálohy kupní ceny. Žalovaný ovšem odmítl provést související důkazy navržené v odvolacím řízení pro nadbytečnost. Zůstalo tak nevyjasněno, zda společnost SLOVNAFT řádně zaúčtovala příchozí úhrady záloh od společnosti FAU a zda tyto úhrady byly řádně vyúčtovány vůči dalším článkům řetězce za společností SLOVNAFT.

63. Co se týče okolnosti, že společnost VERAMI dodávala společnosti FAU pohonné hmoty za nižší cenu, než za jakou je společnost SLOVNAFT prodávala svému prvnímu odběrateli, žalobce zdůraznil, že společnost FAU neměla žádný relevantní prostředek, jak by mohla zjistit cenu dodávek mezi společnostmi SLOVNAFT a CORTINA, neboť se jednalo o jejich obchodní tajemství. To ostatně platí pro celý dodavatelský řetězec. Snížení ceny plnění v řetězci může být indicií podvodu na DPH, nemůže se však jednat o objektivní okolnost prokazující možné povědomí společnosti FAU o tomto podvodu. Toto povědomí by musel prokázat správce daně, tak se však nestalo. Takovou objektivní okolností by mohlo být jedině to, že by cena za pohonné hmoty odebrané společností FAU byla výrazně nižší než na základě dokazování zjištěná cena obvyklá, a že by společnost FAU musela takto nápadně nízkou cenu rozpoznat. Právě za tímto účelem společnost FAU navrhla provedení důkazu vyjádřením na trhu etablovaných producentů pohonných hmot (BP P.L.C., UNIPETROL RPA, s. r. o., OMV Aktiengesellschaft, SLOVNAFT) ohledně nejnižší ceny, za kterou v jednotlivých týdnech předmětného období květen až říjen 2013 nabízeli svým odběratelům dodat pohonné hmoty. Společnost FAU neměla žádné právní nástroje, jak takové informace zjistit.
64. K závěru správce daně, že společnost VERAMI dodávala společnosti FAU pohonné hmoty za nižší cenu, než za kterou dodávala na trh pohonné hmoty společnost ČEPRO, žalobce uvedl, že cena, za kterou nabízí pohonné hmoty společnost ČEPRO, není cenou obvyklou a nelze tak vůči ní poměřovat, zda je jiná nabídka podezřele nízká. I společnost ČEPRO je jen jedním z dodavatelů pohonných hmot na českém trhu a nemusí vždy nabízet dodání pohonných hmot za nejvýhodnější cenu. Tvrzení žalovaného o cenové hladině pohonných hmot nabízených společností ČEPRO je navíc nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nijak neprokazuje ceny pohonných hmot nabízených touto společností v relevantní době. Za tímto účelem žalobce doložil fakturu vystavenou společností ČEPRO dne 11. 6. 2013, podle níž společnost FAU odebrala motorovou naftu za jednotkovou cenu 17,37 Kč/litr, a fakturu vystavenou společností ENERGO TRADE, a. s. (dále též „ENERGO TRADE“), vystavenou dne 20. 6. 2013, podle níž společnost FAU odebrala motorovou naftu za jednotkovou cenu 16,39 Kč/litr. Vyšší cena společnosti ČEPRO byla způsobena velkým zájmem odběratelů a zároveň nedostatečnou nabídkou dodavatelů, přičemž společnost ČEPRO standardně disponuje dostatečnými zásobami. V daném okamžiku tak mohlo dojít k „vyšponování“ ceny společností ČEPRO, neboť ostatní dodavatelé nebyli schopni uspokojit poptávku. Nelze též vycházet ze základního ceníku zveřejňovaný na webových stránkách společnosti ČEPRO, neboť tato společnost běžně poskytuje svým odběratelům výrazné ceny ze základních ceníkových cen. Žalobce navrhl, aby soud vyzval společnost ČEPRO ke sdělení nejnižší ceny, za kterou v jednotlivých týdnech předmětného období květen až říjen 2013 prodala svým odběratelům pohonné hmoty.
65. Ceny, za které společnost FAU odebírala pohonné hmoty od společnosti VERAMI, byly zcela přiměřené a nemohly v ní vzbudit žádné obavy o zákonnosti předmětného plnění. Navíc, tyto ceny nebyly vždy nejnižšími cenami v daném místě na daném trhu, dokonce byly vyšší než ceny společnosti ČEPRO. Uvedené lze seznat již z účetních podkladů společnosti FAU.

– *doplňující replika žalobce ze dne 13. 5. 2022*

66. Žalobce setrval na již dříve uplatněné argumentaci. K věci odkázal na rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102, věc *KOPOS-OIL*, v němž byl posuzován obdobný případ. Dle tohoto rozsudku není nedodržení smluvních ujednání apriorní skutečností svědčící o možném povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH v obchodním řetězci. K odlišnostem v poskytnutí plnění oproti smluvnímu ujednání může dojít. Pokud došlo k poskytnutí vzájemných protiplnění podle představ obou obchodních partnerů, z nedodržení podmínek rámcových smluv nelze dovozovat možné povědomí daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH. Z označeného rozsudku dále vyplývá, že pouhá okolnost, podle níž daňový subjekt bez odpovídajícího smluvního vztahu zasílal na bankovní účty výrobců nafty částky ve výši několika milionů korun, není sama o sobě silnou indicií svědčící o podvodu na DPH. Ani samotné provádění zálohových úhrad na účet rafinerií není ničím neobvyklým nebo protizákonným. V nyní projednávané věci orgány finanční správy zcela přehlédly, že společnost FAU měla od společnosti VERAMI informaci o tom, že výše zálohy (hrazené přímo na účet producenta SLOVNAFT), je vždy vyšší než předpokládaná finální cena, za kterou SLOVNAFT následně pohonné hmoty prodával, a že záloha je vždy ze strany rafinerie SLOVNAFT vypořádána. Z rozsudku ve věci *KOPOS-OIL* dále plyne, že v obchodním styku není běžné sdělovat, za jaké ceny bylo zboží zakoupeno a přeprodáváno jednotlivými články obchodního řetězce. Žalovaný by měl prokazovat, zda daňový subjekt vůbec znal všechny články obchodních řetězců, případně jestli měl povědomí o cenách, za něž se v nich nafta přeprodávala. Pro posouzení adekvátnosti cen, za něž daňový subjekt nakupoval od svých dodavatelů naftu, je tak zásadní daňovým subjektem zjistitelná cena, za niž bylo předmětné zboží v rozhodné době obchodováno na komoditní burze. Za směrodatný údaj svědčící o případné nepřiměřenosti cen pak nelze považovat ceníky společnosti ČEPRO. Žalovaný též musí vyhodnotit, jestli burzovní ceny odpovídaly cenám, za něž následně daňový subjekt nakoupil naftu od svých dodavatelů.

– *doplnění vyjádření žalovaného ze dne 15. 6. 2022 učiněné v reakci na podání žalobce*

67. K námitce nepřípustného dvojího zdanění žalovaný zdůraznil, že předmětem dílčích doměřovacích řízení společnosti FAU byl jí uplatněný nárok na odpočet daně a její související daňová povinnost k DPH za předmětná zdaňovací období, resp. jí uplatněná daň na vstupu. Je tak zjevně mylná domněnka žalobce, že společnost FAU již daň zaplatila v ceně plnění svým dodavatelům. Za situace, kdy věděla, či vědět měla a mohla, že daň nebude v důsledku spáchání daňového podvodu uhrazena do veřejného rozpočtu, nelze ani s notnou dávkou fantazie považovat zaplacení kupní ceny za úhradu daně. Daň je v takovém případě součástí úplaty za zdanitelné plnění pouze formálně. S ohledem na absenci dobré víry společnosti FAU se tedy vůbec nejedná o daň, ale pouze o částku zaplacenou jejímu dodavatel. Od vlastní daňové povinnosti (resp. daně na vstupu) společnosti FAU a jí uplatněného nároku na odpočet daně je pak třeba odlišovat její ručitelství závazek. Podstata ručení spočívá v tom, že je jím zajištěna povinnost od ručitele odlišného subjektu, přičemž ručitele lze vyzvat k plnění až tehdy, pokud původní dlužník svůj závazek neuhradí. Společnost FAU se stala ručitelem jako příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona o DPH, a to za daň neuhrazenou jejím dodavatelem. Podstatné je právě to, že se jedná o daň, kterou měl dodavatel společnosti FAU uhradit do veřejného rozpočtu, tedy o daňovou povinnost na výstupu (resp. nedoplatek) jiného daňového subjektu. Pakliže společnost FAU za tuto daň ručí, je její povinností tuto daň uhradit na

základě jejího ručitelského závazku. Právě to ji odlišuje od společností FAU podvodně uplatněného nároku na odpočet daně. Zatímco odepření takového nároku má zabránit tomu, aby se daňový subjekt protiprávně obohatil na úkor veřejných rozpočtů, úhrada daně na základě ručitelského závazku má zajistit uspokojení existující daňové pohledávky (nedoplatku) veřejných rozpočtů za jeho dodavatele.

68. Žalovaný dále označil za zjevně nepravdivé tvrzení žalobce, že vydáním ručitelských výzev byla osvědčena řádnost transakcí, tedy že bylo postaveno najisto, že společnost FAU přijala zdanitelná plnění v určité hodnotě, v důsledku čehož nelze dospět k závěru o jakémkoli podezřelém snížení jejich ceny. Daň na vstupu i daň na výstupu je vypočtena z výše úplaty za zdanitelné plnění, nikoli tedy z jeho hodnoty či ceny obvyklé. Součástí výpočtu daně tak již z povahy věci není hodnocení toho, zda se skutečná hodnota zdanitelného plnění nějak odchyluje od smluvené výše úplaty za toto zdanitelné plnění. Skutečnost, že společnost FAU byla vyzvána k úhradě daně v souvislosti s přijetím konkrétních zdanitelných plnění, proto nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k tomu, zda v rámci obchodování s tímto zdanitelným plněním nedošlo v řetězci k jakýmkoli cenovým nestandardnostem či odchylkám od ceny obvyklé. Uplatnění ručitelského závazku vůči společnosti FAU ani doměření daně nebylo postaveno na premise, že by posuzované transakce byly pouze fiktivní, resp. že by nebyly vůbec realizovány. Podstatné pro oba případy bylo to, že daň z předmětných transakcí nebyla odvedena, a to v důsledku daňového podvodu, o jehož spáchání společnost FAU věděla, nebo přinejmenším mohla a měla vědět.
69. K námitce neplnění rámcových smluv žalovaný shledal za zjevně absurdní argumentaci žalobce, podle níž má být běžnou obchodní praxí to, že po uzavření rámcových smluv jsou všechny obchodní transakce realizovány v příkrém rozporu s takovými smlouvami, a to včetně jejich ujednání o platebních podmínkách a způsobu dopravy. K závěru o opaku není třeba zvláštních odborných znalostí o obchodních zvyklostech v daném odvětví. Systematické nedodržování uzavřených smluv nepředstavuje obchodní zvyklost, kterou by bylo možné následovat při současném zachování dobré víry. V daném případě mělo uzavření od počátku nedodržovaných smluv pouze formálně deklarovat přijetí preventivních opatření k zamezení účasti společnosti FAU na daňovém podvodu.
70. Pokud jde úhrady prováděné společností FAU, žalovaný konstatoval, že společnost FAU prováděla platby z větší části (cca 88 %) přímo na zahraniční účet vedený pro společnost SLOVNAFT. Pro takový postup by teoreticky mohlo existovat legitimní a ekonomicky racionální vysvětlení, avšak žalobce žádné takové vysvětlení nenabídl. Společnost FAU pouze tvrdila, že platby prováděla dle pokynů rafinerie. V průběhu daňového řízení však vyšlo najevo, že tak činila naopak na základě dohody se svými dodavateli, tedy nikoli na základě dohody či příkazu producenta pohonných hmot. Součástí těchto ujednání však bylo, že svým dodavatelům uhradí alespoň částku nutnou k úhradě DPH těmito dodavateli, což však prokazatelně nečinila. Společnost FAU nemohla být v dobré víře, že daň bude jeho dodavatelům uhrazena na základě vypořádání vzájemných přeplatků a nedoplatků mezi těmito dodavateli a rafinerií, která nadto ani neměla být přímým dodavatelem dodavatelů společnosti FAU. Tvrzení žalobce, že orgány finanční správy měly ověřovat vypořádání přeplatků mezi dodavateli žalobce a rafinerií nebo článkem jí předcházejícím, je nutné považovat za holý nesmysl. Společnost FAU měla své dodavatele, kteří jí vystavili daňový doklad za dodané pohonné hmoty, načež společnost FAU z tohoto plnění uplatnila nárok na odpočet daně. Společnost FAU se zavázala, že těmto

dodavatelům poskytne úplatu za zdanitelné plnění, a to přinejmenším ve výši DPH, která byla na tomto dokladu uvedena a kterou byli tito dodavatelé povinni odvést do veřejného rozpočtu. Společnost FAU tak však v rozporu s uzavřenými smlouvami nepostupovala. Společnost FAU pak patrně neměla žádný vliv na to, jakým způsobem (v jaké výši a v jakých lhůtách, popřípadě zda vůbec) si vypořádají případné přeplatky a nedoplatky jeho dodavatelé a rafinerie, tedy na něm alespoň formálně nezávislé subjekty. Přímí dodavatelé společnosti FAU, tedy společnosti VERAMI a LUIGI dlužnou daň neuhradily. Tedy ani o chybějící dani a její výši nepanovaly v daňovém řízení žádné pochybnosti. Společnost FAU tak nemohla být v dobré víře ohledně toho, zda se k jejím dodavatelům dostane dostatek peněžních prostředků k úhradě daně. Společnost FAU na tuto skutečnost neměla žádný vliv, neboť se tohoto vlivu sama vzdala. Jedná se tedy o objektivní okolnost mající příčinnou souvislost přímo s jednáním společnosti FAU. Žalovaný nijak nezpochybňoval, že by rafinerie nevypravila dodávky pohonných hmot, pokud by společnost FAU neuhradila zálohu přímo na její účet. To však pozici žalobce nijak neposiluje. Žalobcem popsán způsob obchodování jasně dokládá, že společnost FAU si byla vědoma toho, odkud jí odebírané pohonné hmoty pochází, což dokresluje pochybnosti o účelu zapojení společností VERAMI a LUIGI do řetězových dodávek, kdy obdobné obchody společnosti FAU se v předcházejících obdobích obešly bez nich. Problém tedy nespočívá v tom, že by žalovaný měl pochybnosti o účelu plateb prováděných společností FAU rafinerii. Avšak role společností VERAMI a LUIGI bez historie v daném odvětví a bez reálného majetkového substrátu v popsáných řetězcích v tomto kontextu nemá (vyjma úmyslného krácení daně) racionální ekonomické opodstatnění.

71. Pokud jde o poukaz na obchody se společností ENERGO TRADE a s nimi související úhrady na účet distributora pohonných hmot BP Europa SE, žalovaný konstatoval, že tuto linii dokazování společnost FAU v průběhu daňového řízení nenavrhovala, protože se jí žalovaný nemohl zabývat. Argumenty žalobce však lze vyvrátit pomocí veřejně dostupných zdrojů. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2013, č. j. MSPH 96 INS 18838/2013-A-15, byl zjištěn úpadek společnosti ENERGO TRADE a na její majetek byl prohlášen konkurs. Insolvenční řízení bylo zahájeno na základě insolvenčního návrhu dlužníka ze dne 26. 6. 2013. V něm společnost ENERGO TRADE výslovně uvádí, že na základě rámcové kupní smlouvy obdržela od společnosti FAU celkem 53 000 000 Kč za dodávky motorové nafty, které měla uskutečnit ve dnech 18. a 19. 5. 2013. Dlužník však nebyl schopen dodávky uskutečnit ani společnosti FAU zmíněnou částku vrátit, a to patrně minimálně zčásti v důsledku činnosti Policie České republiky, byl společností FAU již dne 30. 5. 2013 vyzván k vrácení zmíněné částky a upozorněn na škodu vznikající této společnosti v důsledku prodlení. Pokud tedy společnost FAU hradila zálohu za dodávky pohonných hmot na základě faktury ze dne 20. 6. 2013 namísto na účet společnosti ENERGO TRADE přímo na účet distributora pohonných hmot, zjevně tento postup neuplatnila jako součást běžné obchodní praxe při obchodování s pohonnými hmotami, ale jako mimořádné opatření pro účely zajištění dodávek za situace, kdy společnost ENERGO TRADE vůči ní nebyla schopna plnit své závazky. Tím spíše se nabízí otázka, proč společnost FAU takovým způsobem postupovala při obchodování se společnostmi VERAMI a LUIGI, pokud neměla důvody pochybovat o jejich spolehlivosti a standardním toku plateb.
72. K problematice nákupu zboží za částku nižší, než za jakou je prodával producent svým odběratelům, žalovaný zdůraznil, že neobvykle nízká cena dodávaného zboží musela být společnosti FAU známá i s ohledem na to, že podle dohody Evropské unie o jednotnosti

cen rafinerií prodávaly rafinerie v celé Evropské unii své produkty za stejnou cenu, která se řídí cenou dosaženou na komoditní burze v Rotterdamu, tj. na veřejném burzovním trhu. Společnosti FAU byly dodávány pohonné hmoty vlakovou dopravou přímo z rafinerie SLOVNAFT, na jejíž účet společnost FAU poukazovala rovněž podstatnou část plateb. Proto jí muselo být známo, že cena za tyto pohonné hmoty, kterou jí účtovali její přímí dodavatelé, je nižší než cena, za kterou tito dodavatelé mohli předmětné pohonné hmoty sami pořídit, tedy že tito dodavatelé se společností FAU neobchodují za účelem dosažení zisku.

73. Co se týče žalobcova odkazu na rozsudek ve věci *KOPOS-OIL*, žalovaný uvedl, že v něm popsané skutkové okolnosti vykazují určité podobnosti s nyní projednávaným případem, obsahují však i některé významné odlišnosti, které neumožňují tam popsané závěry mechanicky přenášet i na danou věc. Z rozsudku *KOPOS-OIL* žádným způsobem nevyplývá, že by obsah smluv vázících se k transakcím zasaženým daňovým podvodem a dodržování takových smluv bylo ve vztahu k povědomí daňového subjektu o spáchání daňového podvodu *a priori* irelevantní. Žalobcem citovaná pasáž z bodu [93] je vytržena z kontextu, tedy pomíjí důvody, jimiž daňový subjekt vysvětloval některé odchylky od výslovných smluvních ujednání. Takové okolnosti nejsou v nyní projednávané věci přítomny; smluvní podmínky nerespektované společností FAU nepředstavovaly ve vztahu k posuzovaným transakcím žádná vedlejší ujednání, ale jednalo se o podmínky úhrady kupní ceny a způsob přepravy. Z průběhu daných transakcí a argumentace žalobce pak vyplývá, že se společnost FAU patrně nikdy nehodlala podmínkami rámcových smluv řídit, neboť jednání v rozporu s nimi je označováno za běžnou praxi. Předložená smluvní dokumentace objektivně neodrážela zamýšlený průběh transakcí, a to ani v zásadních aspektech, jediným smyslem či důsledkem existence těchto smluv tak bylo zastření skutečného průběhu daných transakcí. Společnost FAU předložila dokument ze dne 19. 4. 2013 označený jako *Zápis z jednání o platebních podmínkách dodávek PHM*, který měl dokládat, že již před uzavřením dotčených rámcových smluv existovalo jiné ujednání společností FAU a VERAMI o platebních podmínkách, které počítalo s úhradami společnosti FAU ve prospěch producentů pohonných hmot. Součástí i tohoto ujednání však bylo, že společnost FAU bude provádět úhrady ve prospěch společnosti VERAMI alespoň ve výši celé DPH z daných transakcí, což společnost FAU nečinila. Bezpodmínečné trvání na dodržování všech smluvních ujednání by v mnoha případech představovalo nerealistický formalismus a stejně tak v mnoha případech obchodní realita vyžaduje určitou flexibilitu. Pokud ale společnost FAU uzavřela smlouvy, podle kterých měly být realizovány dodávky pohonných hmot v hodnotě přesahující miliardu Kč, přičemž od počátku věděla, že podle těchto smluv nebude postupovat, vyvolává to řadu otázek, které daňový subjekt nebyl schopen uspokojivě vysvětlit. K uvedenému žalovaný dodal, že nepřipadný je též žalobcův odkaz na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, věc *CZ Hartmann*. V nyní projednávané věci není předmětem sporu, že by neexistoval smluvní vztah mezi daňovým subjektem a jiným plátcem daně odpovídající předloženému daňovému dokladu. Problém spočívá v tom, že sporné transakce probíhaly v příkrém rozporu s existujícím smluvním vztahem.
74. Vytrženy z kontextu jsou pak též citace z bodů [91], [92] rozsudku ve věci *KOPOS-OIL* ve vztahu k podobě provádění úhrad na účet subjektu odlišného od přímých dodavatelů a ve výši nedostačující ani k úhradě DPH. Žalobce též pomíjí zásadní skutkové odlišnosti daného případu. Ve věci *KOPOS-OIL* poskytl žalobce racionální a legitimní vysvětlení, proč namísto svému dodavateli, společnosti ENERGOTRADE, hradil úplatu za pohonné

hmoty přímo rafinerii. Stalo se tak poté, co zjistil, že společnost ENERGO TRADE má „obstavený“ účet ze strany policie a finanční správy. Teprve poté žalobce uhradil zálohy na účet rafinerie, aby si zajistil pokračování dodávek. Šlo tedy o mimořádné okolnosti, které se však v nyní projednávané věci nevyskytují. V citovaném bodě [92] rozsudku *KOPOS-OIL* pak NSS žalovanému vytýká, že nezohlednil, že prováděné platby ve prospěch rafinerie byly součástí smluvních ujednání daňového subjektu a jeho dodavatelů, což je opět významná odlišnost od nynějšího případu.

75. Dle žalovaného mohla společnost FAU odvodit nejnižší cenu, za kterou rafinerie prodávala pohonné hmoty vzhledem k jednotným evropským cenám. Společnosti FAU bylo známo, z které rafinerie dodávané pohonné hmoty pocházejí, na její účet hradil zálohy, a dodávky byly realizovány vlakovou dopravou přímo do jeho skladů. Sama společnost FAU přitom tvrdila, že výhodnost ceny pohonných hmot posuzovala podle vývoje jejich cen na burze. V tomto ohledu tedy nehraje žádnou roli skutečnost, že cenová politika nákupu pohonných hmot dalších subjektů, tedy dodavatelů žalobce či jiných článků řetězce, mohla představovat jejich obchodní tajemství. Pokud byli dodavatelé společnosti FAU schopni dodávat pohonné hmoty za cenu nižší, než za kterou ji mohli koupit od rafinerie či jiných subjektů, přičemž to nebylo odůvodněno nějakými objektivními faktory, jako třeba délkou skladování či nižší kvalitou, jednalo se o okolnost, na jejímž základě měl žalobce minimálně pojmout podezření o nestandardnosti daných transakcí. Je totiž takřka vyloučeno, že takové transakce by pro dodavatele společnosti FAU mohly být ziskové i za předpokladu, že by jejich „zisk“ nepředstavovala právě neuhrazená daň. Tito dodavatelé nebyli etablovanými obchodníky s pohonnými hmotami, ale subjekty s krátkou historií a bez reálného majetkového zázemí, které se pro účely obchodování se společností FAU v podstatě vynořily ze stínů, do kterých se pak i s neuhrazenou daní opět vrátily. Tím se nyní projednávaný případ v podstatných ohledech liší od případu popsání v rozsudku *KOPOS-OIL*, kde ve prospěch daňového subjektu hrála významnou roli okolnost dlouhodobé spolupráce s jeho dodavatelem a jejich statutárními orgány.

– *doplňující replika žalobce ze dne 27. 6. 2022*

76. Žalobce k otázce dvojího zdanění téhož plnění poukázal na text § 109 zákona o DPH. Společnost FAU tak má ručit za daň z plnění, které jí poskytla společnost VERAMI. V paralelně běžícím řízení jí pak orgány finanční správy odepřely nárok na odpočet DPH právě z plnění, které jí poskytla společnost VERAMI. Společnost FAU tak má v důsledku odepření nároku na odpočet daně hradit právě tu DPH, k jejíž úhradě byla už dříve vyzvána prostřednictvím uplatnění ručitelského závazku. Postup žalovaného představuje projev přepjatého formalismu, který zcela odhlíží od materiální povahy důsledků jednání orgánů finanční správy a vytváří dojem zákonnosti souběhu obou řízení a v nich vydaných rozhodnutí. Žalobce dále uvedl, že orgánům finanční správy nikdy nebránila žádná objektivní skutečnost v tom, aby své představy o fungování podnikatelského prostředí konfrontovaly s realitou, a např. prostřednictvím navržených výsledků svědků zjistily, jak toto prostředí skutečně funguje a zda a nakolik je neobvyklé se v obchodním vztahu odchýlit od znění rámcových kupních smluv. Žalobce přitom netvrdil, že by nedodržování rámcových smluv mělo být obchodní zvyklostí. Tvrdil toliko, že odchýlení se od rámcových smluv představuje časté a ničím nepodezřelé, běžné jednání podnikatelských subjektů. Žalovaný též záměrně vykládá smluvní ujednání společnosti FAU s jejími dodavateli v její neprospěch, přičemž dokonce tvrdí existenci obligačního závazku, který však ze smluvních ujednání vůbec nevyplýval. Ze smluvních ujednání neplynula

společnosti FAU povinnost provést bezhotovostní úhradu celé DPH prostřednictvím jedné jediné platby. Ze zvoleného obchodního mechanismu bylo zřejmé, že DPH bude v obchodním řetězci vypořádána. Současně společnost FAU navrhovala provést důkazní prostředek dotazem na společnost SLOVNAFT ohledně požadavku na provádění zálohových úhrad na její účet. Přestože se totiž společnost FAU dohodla na provádění zálohových úhrad přímo na účet společnosti SLOVNAFT se svým dodavatelem, jednalo se o přímý důsledek požadavku samotné rafinerie SLOVNAFT, doslova o nucené rozhodnutí. Jedná se přitom o významnou skutečnost, neboť žalovaný tvrdí, že provádění zálohových úhrad mělo být výlučným důsledkem dohody mezi společností FAU a jejím dodavatelem. Společnost FAU byla v dobré víře, že dojde k vypořádání přeplatků a nedoplatků z jednotlivých obchodních transakcí, a to i s ohledem na skutečnost, že k vypořádávání těchto finančních prostředků ihned od začátku obchodní spolupráce pravidelně docházelo. Daňový subjekt nemá právně-mocenské prostředky ke zkoumání povahy subjektů zapojených do obchodního řetězce, a na rozdíl od orgánů finanční správy nemůže ani zjistit, které další subjekty jsou součástí obchodního řetězce. Co se týče problematiky zálohových úhrad, lze dovodit, že žalovaný v tomto ohledu nikdy neoslovil producenty pohonných hmot proto, že měl obavy z popření konstrukce o nestandardnosti provádění zálohových úhrad.

77. Orgány finanční správy zákonným způsobem neprokázaly, že by ceny pohonných hmot, za které společnost FAU pořizovala od svých dodavatelů, byly jakkoliv neobvyklé nebo podezřele nízké. V napadeném rozhodnutí žalovaný mimo jiné dovozoval podezřelou nápadnost výše kupní ceny pohonných hmot ze srovnání s ceníkovými cenami společnosti ČEPRO. Nejspíše pod vlivem rozsudku NSS ve věci *KOPOS OIL* však nyní žalovaný naznal, že ceníkovou cenu společnosti ČEPRO nelze hodnotit jako cenu obvyklou, protože nyní nepřipustně přichází s novou argumentací, totiž že nákupní cena měla být společnosti FAU podezřelá i ve vztahu k cenám pohonných hmot na komoditní burze v Rotterdamu. Orgány finanční správy nicméně nikdy v konkrétní rovině neporovnávaly cenu, za kterou nakupovala společnost FAU, s cenami pohonných hmot na komoditní burze v Rotterdamu. Společnost FAU nemohla vzhledem k obchodnímu tajemství znát cenu účtovanou společností SLOVNAFT prvnímu odběrateli v řetězci. Od cen na komoditní burze v Rotterdamu se lze při nákupu pohonných hmot odchýlit. Pokud by všechny rafinerie měly prodávat pohonné hmoty za stejné ceny, pak by uvnitř Evropské unie neexistovaly žádné cenové rozdíly a cena by se lišila vždy jen podle výše spotřební daně a DPH, což neodpovídá obchodní realitě. Cena pohonných hmot je velmi klouzavá a ovlivňuje ji řada faktorů na reálném trhu. Jediným způsobem, jak zkoumat, zda kupní cena pohonných hmot ze strany dodavatelů společnosti FAU byla obvyklá, je porovnání této kupní ceny a ceny obvyklé určené znaleckým zkoumáním. Tento postup však žalovaný nezvolil. Správce daně nikdy netvrdil a ani neprokazoval, jak nebo na základě čeho konkrétně by mohla společnost FAU zjistit prodejní ceny společnosti SLOVNAFT vůči prvnímu odběrateli v řetězci).
78. Žalobce dále setrval na tom, že závěry plynoucí z rozsudku NSS ve věci *KOPOS-OIL* jsou aplikovatelné i v nyní projednávané věci, byť jsou částečně dány některé skutkové odlišnosti. Ty však nic nemění na tom, že v obchodních vztazích dochází k odchýlkám od rámcových smluv, přičemž tato odchýlení bývají častá a nijak neobvyklá. Odkaz na to, že společnost *KOPOS-OIL* hradila zálohy na nákup pohonných hmot na účet rafinerie, měl zdůraznit, že takové zálohové úhrady nejsou při nákupech pohonných hmot nijak neobvyklé. Nebylo apriorním úmyslem společnosti FAU neřídit se rámcovou kupní

smlouvou. Z předmětného rozsudku pak neplyne, že by NSS považoval provádění úhrad zálohových faktur přímo na účet rafinerie za indicii svědčící o možném podvodu na DPH.

V. Jednání konané dne 28. 6. 2022

79. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci. Žalobce poukázal na to, že žalovaný v průběhu řízení před soudem uplatnil nové tvrzení týkající se toho, že společnosti FAU byly známy ceny na komoditní burze v Rotterdamu. Žalovaný tím však toliko reagoval na rozsudek NSS ve věci KOPOS-OIL, jímž byla odmítnuta možnost srovnávání s ceníkovými cenami společnosti ČEPRO. Žalovaný v návaznosti na to sdělil, že ve svých podáních v řízení před soudem pouze odpovídal na tvrzení vnášená do řízení žalobcem. Dodal, že v podání ze dne 15. 6. 2022 chybně označil společnost VERAMI jako „missing tradera“, přičemž platí, že tato společnost v předmětných řetězcích působila jako „buffer“, jak plyne i z napadeného rozhodnutí.
80. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. K důkazu četl listiny předložené žalobcem v řízení před soudem dne 15. 11. 2021 (č. l. 114). Dále četl listiny navrhané k důkazu žalovaným, a to usnesení Policie České republiky, Národní centrály proti organizovanému zločinu Služby kriminální policie a vyšetřování ze dne 20. 2. 2018, č. j. NCOZ-9231-31/TČ-2017-417802, o zahájení trestního stíhání mimo jiné též společnosti FAU, jejího jednatele V. C., prokuristky A. L., a jejich obchodních partnerů (z čehož však dovodil toliko skutečnost, že toto trestní řízení bylo zahájeno), dále výpis ohledně insolvenčního řízení týkajícího se společnosti ENERGOTRADE, a insolvenční návrh tohoto dlužníka. Soud neprováděl dokazování listinami, na něž žalobce odkazoval, které však již byly součástí daňového spisu (zápis z jednání mezi společnostmi FAU a VERAMI ze dne 19. 4. 2013, vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a návrh k jeho doplnění ze dne 12. 12. 2016, faktury vydané společnostmi VERAMI a ČEPRO). Ostatní důkazní návrhy zamítl (viz níže).

VI. Posouzení věci

81. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
82. V dané věci je předmětem sporu otázka naplnění podmínek pro odepření odpočtu DPH společnosti FAU z důvodu její účasti na podvodu na této dani. Struktura hodnotící části odůvodnění rozsudku z podstatné části vychází z uplatněných žalobních bodů.
- *k námitkám porušení zásady daňové neutrality a neaplikování zákonné úpravy ručení za nezaplacenou daň*
83. Žalobce v první řadě namítl, že prostřednictvím napadených rozhodnutí byla společnosti FAU doměřena DPH, kterou již však tento daňový subjekt byl povinen uhradit z titulu ručení za společnost VERAMI. Správce daně tak *de facto* usiluje o dvojí výběr jedné a téže daně od stejného subjektu. Zároveň žalobce brojil proti tomu, že správce daně neupřednostnil zákonnou úpravu ručení za nezaplacenou DPH dle § 109 zákona o DPH.
84. Tu je nutno v první řadě konstatovat, že dne 5. 1. 2015 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj platební výměr, jímž společnosti VERAMI vyměřil DPH za zdaňovací období září 2013. Téhož dne zároveň finanční úřad dodatečným platebním výměrem doměřil společnosti VERAMI DPH za zdaňovací období říjen 2013. Následně finanční

úřad daně dne 2. 2. 2015 vydal čtyři dodatečné platební výměry, jimiž společnosti VERAMI doměřil DPH též za zdaňovací období květen, červen, červenec a srpen 2013. Takto stanovené daňové povinnosti společnost VERAMI neuhradila. Dne 25. 11. 2014 s ní bylo zahájeno insolvenční řízení a dne 27. 2. 2015 byl zjištěn její úpadek a prohlášen konkurs na její majetek.

85. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj posléze ve dnech 22. 4. a 7. 8. 2015 vydal šest rozhodnutí, jimiž dle 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH ve spojení s § 171 odst. 3 daňového řádu vyzval společnost FAU jako ručitele k úhradě vzniklého nedoplatku na DPH v celkové výši 200 374 719,53 Kč. Odvolání společnosti FAU proti těmto výzvám zamítl žalovaný šesti rozhodnutími vydanými ve dnech 22. 9. 2016 (č. j. 39194/16/5300-22442-711674, č. j. 41813/16/5300-22442-711674 a č. j. 41814/16/5300-22442-711674) a 13. 10. 2016 (č. j. 41815/16/5300-22442-711674, č. j. 41816/16/5300-22442-711674 a č. j. 41817/16/5300-22442-711674). Žaloba podaná ručitelem proti těmto rozhodnutím byla zdejším soudem vedena pod sp. zn. 29 Af 102/2016. Rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335, krajský soud rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost nebyla proti tomuto rozsudku podána. Žalovaný nicméně odvolání proti ručitelským výzvám opětovně zamítl, a to rozhodnutími ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20021/20/5300-21050-711674 až č. j. 20026/20/5300-21050-711674. Žaloba podaná žalobcem proti těmto rozhodnutím je zdejším soudem vedena pod sp. zn. 29 Af 48/2020.
86. V této souvislosti lze zopakovat, že Specializovaný finanční úřad vydal šest dodatečných platebních výměrů, jimiž společnosti FAU z důvodu účasti na podvodu na DPH doměřil daň za zdaňovací období květen až říjen 2013 a sdělil výši souvisejícího penále dne 7. 2. 2017. Odvolání společnosti FAU proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492.
87. V nyní projednávané věci tedy správce daně rozhodl o odepření nároku na odpočet daně společnosti FAU z důvodu účasti na daňovém podvodu poté, co téže společnosti pravomocně uložil ručitelskou povinnost za nedoplatky na DPH, které měla společnost VERAMI, tedy bezprostřední dodavatel společnosti FAU v obchodních řetězcích, jimiž se v předmětných zdaňovacích obdobích realizovaly transakce spočívající v dodávkách pohonných hmot.
88. Ke vztahu institutů ručení a neuznání nároku na odpočet daně se NSS vyjádřil mimo jiné v rozsudcích ve věcech *VYRTYCH, KOVÁŘ plus, R - Finance* (ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49) či *ARMOSTAV MÍSTEK*. V posledně zmiňovaném rozsudku dospěl k závěru, že se jedná o „*dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení*“. Z judikatury SDEU i NSS plyne, že „*zjistí-li orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti daňového subjektu (tj. v nalézací fázi daňového řízení), že byl součástí podvodu na DPH a o tomto svém zapojení věděl (či vědět mohl a měl), jsou oprávněny daňovému subjektu nepřiznat jím nárokováný odpočet daně.*“ Naopak institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. V rámci této fáze správy daní pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu. Současná podoba § 109 zákona o DPH představuje „*pouhý*“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody. Nejedná se tedy o speciální právní úpravu vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH a ručení tudíž nemá před odepřením nároku na odpočet daně přednost.

89. Nutno uvést, že ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK* se NSS vyjadřoval k situaci, kdy došlo toliko k odepření nároku na odpočet daně, a žalobce se domáhal toho, že vůči němu měl být uplatněn institut ručení. Jak vyplývá z výše uvedeného, v nyní projednávané věci byla situace poněkud jiná, neboť k odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH došlo až v situaci, kdy vůči němu již byl uplatněn ručitelství závazek za daňový nedoplatek jeho dodavatele. V rozsudku ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK* přitom kasací soud výslovně uvedl, že „*neposuzoval situaci souběžné aplikace ručení a odepření nároku na odpočet daně*“ (přičemž odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54) a že se „*nevyjadřuje k případné použitelnosti ručení v jiných řízeních, ve kterých budou naplněny veškeré zákonné podmínky pro jeho aplikaci*“.
90. V odkazovaném rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, který se týkal společnosti FAU, byla předmětem sporu možnost správce daně vydat zajišťovací příkaz týkající se daňové povinnosti na DPH daňového subjektu, vůči němuž bylo již dříve uplatněno ručení ve vztahu k daňovému nedoplatku na DPH jeho přímého dodavatele, přičemž předmětem daně byly tytéž transakce mezi těmito subjekty. NSS dospěl k závěru, že pokud je daňový subjekt na základě pravomocné výzvy povinen jako ručitel dle § 109 zákona o DPH zaplatit DPH, nelze tuto daň pokládat za daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo která nebyla dosud stanovena, a nelze proto vůči němuž daňovému subjektu pro tuto daň vydat zajišťovací příkaz dle § 167 odst. 1 daňového řádu. NSS nicméně konstatoval, že se (stejně jako krajský soud v dané věci) nijak nezabýval otázkou (ne)možnosti doměření daně z titulu odepření nároku na odpočet pro účast v daňovém podvodu, neboť pro přezkum zákonnosti napadených zajišťovacích příkazů nebyla relevantní. Zdůraznil přitom, že zajišťovací příkaz nepředstavuje standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační. Z tohoto důvodu je třeba jej vnímat vskutku jako prostředek *ultima ratio* a měl by být využíván obezřetně a uvážene jako mimořádný nástroj. V uvedených souvislostech NSS vycházel z toho, že při zohlednění mimořádného charakteru institutu zajišťovacího příkazu je při výkladu pojmu „*daň, která dosud nebyla stanovena*“ (v kontextu § 167 odst. 1 daňového řádu) třeba zvolit tu variantu, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější, tj. tak, že tuto daň není dosud možné vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí, které je exekučním titulem. Pokud tedy orgány finanční správy požadovaly po daňovém subjektu zaplacení daňového nedoplatku na DPH prostřednictvím ručitelství výzev, v nichž mu byla podle § 171 odst. 1 daňového řádu sdělena stanovená daň, je dle NSS zřejmé, že u stejné daně ze stejných transakcí již nemohly po tomtéž daňovém subjektu požadovat její zajištění také prostřednictvím zajišťovacích příkazů, neboť zajišťovací příkaz je zajišťovací nástroj ve vztahu k dani ještě nestanovené či dosud nesplatné, tj. lze jím zajistit pouze daň, kterou nelze dosud vymáhat na základě vykonatelného rozhodnutí.
91. Ani citovaný rozsudek tudíž není na nyní projednávanou věc plně použitelný, neboť v ní se nejedná o konkurenci dvou zajišťovacích institutů (ve smyslu § 167 – § 174 daňového řádu). Dle názoru zdejšího soudu nelze z ničeho dovodit, že by samotné uplatnění ručení (byť pravomocné) za nedoplatek jiného daňového subjektu (dodavatele) na DPH správci daně znemožňovalo stanovení daně formou odepření odpočtu daně z důvodu účasti na daňovém podvodu u dotčeného daňového subjektu (odběratele), byť by se předmětné daňové povinnosti týkaly týchž transakcí. Uvedené nicméně nic nemění na tom, že

zásadním požadavkem je i v takových případech zachování *principu neutrality* DPH. V tomto ohledu je současně podstatným pojem „chybějící daň“.

92. Z judikatury SDEU vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odeprání odpočtu nestačí. Nárok na tento 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 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. na rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“ Citovanou judikaturu SDEU převzal i NSS.
93. Základním znakem podvodu na DPH je, že došlo ke ztrátě daně. Správce daně proto musí postavit na jisto a řádně odůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě daně, tedy k porušení neutrality DPH (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, a ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018-37). Existence chybějící daně ovšem sama o sobě nepostačuje k závěru, že došlo k podvodu na DPH, nýbrž je třeba posoudit, zda je chybějící daň (ztráta DPH) v příčinné souvislosti s podvodným jednáním, nebo výsledkem např. finančních problémů daného plátce DPH. Správce daně je povinen popsat skutkové okolnosti, v nichž podvod na DPH spočívá (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, či ve věci *VYRTYCH*).
94. Mimořádné odnětí nároku na odpočet daně se opírá o zásadu neutrality DPH, která je v případě podvodu na DPH narušena. NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, věc *AUTODOPRAVA K & K*, vysvětlil, že „[o]deprání nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je (...) ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odeprát daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. (...) [O]deprání nároku na odpočet i přes splnění hmotněprávních a procesních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty má být s ohledem na výrazný ekonomický dopad do majetkové sféry daňového subjektu

až tím nejzazším opatřením, k němuž má být přistoupeno toliko v případě skutečně chybějící daně, a to navíc jedině v kombinaci s prokázanou alespoň nedbalostní účastí příslušného (nárok uplatnivšího) subjektu na podvodu. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.“

95. Z výše uvedeného plyne, že smyslem odepření nároku na odpočet daně není potrestat daňový subjekt, jenž se zapojil do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, nýbrž zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Odepření nároku na odpočet daně tedy sleduje obnovení neutrality DPH, čehož je třeba vzhledem k chybějící dani dosáhnout tím, že se jinému daňovému subjektu odejme nárok na odpočet daně na vstupu. NSS k tomu v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, věc *Fast Money*, podotkl, že s ohledem na výše popsanou povahu opatření státu v podobě odepření nároku na odpočet daně je významné, zda ke dni, kdy se má toto opatření aplikovat, tedy ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně existuje chybějící daň. „Skutečnost, že zde byla chybějící daň v minulosti, je významná z toho hlediska, že ospravedlňuje použití různých procesních prostředků, které směřovaly ke správnému zjištění daně, ovšem nelze jí odůvodnit odepření nároku na odpočet daně v situaci, kdy nastaly takové změny, že již nelze hovořit o chybějící dani. Odepření nároku na odpočet daně by totiž za této situace znamenalo dvojitý zdanění, a tedy naopak narušení principu neutrality DPH.“ NSS dále uvedl, že pro posouzení existence chybějící daně je zcela nerozhodné, zda byla daňová povinnost uhrazena dobrovolně či ne. „Chybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Pokud byla daň stanovena tak, že zohledňuje zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován jiným plátcem DPH nárok na odpočet, přičemž neexistuje nedoplatek na této dani, pak chybějící daň neexistuje. Není přitom významné, jakým postupem byla daň stanovena, ani jakým způsobem byla stanovena daň uhrazena.“ Závěrem NSS dodal, že právní názor, k němuž v dané věci dospěl „neznamená, že by pro účely vyměření daně plátcem DPH bylo zapotřebí vyčkávat, jak dopadne vyměřovací (či doměřovací) řízení u jiného daňového subjektu zapojeného do obchodního řetězce a zda bude daň uhrazena. Postačuje, aby správce daně zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodování. Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze zohlednit v (dalším) doměřovacím řízení. Nelze nicméně vyloučit ani to, že by ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či uhrazené daně odepření nároku jinému daňovému subjektu v obchodním řetězci na odpočet daně na vstupu předčasné, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 As 162/2018-43.“
96. V těchto souvislostech samozřejmě nelze pomíjet závěry, k nimž NSS dospěl v rozsudku ve věci *VYRTYCH*, totiž že je vždy „třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící dani a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním

ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl.“

97. Z uvedených závěrů lze dovodit, že stanovit daňovou povinnost na DPH, byť z totožných transakcí, lze vůči více subjektům. Tato možnost je však podmíněna tím, že v řetězci stále chybí daň, a že u každého z těchto subjektů je dána příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Právě tyto a toliko tyto okolnosti byly pro soud ve vztahu k námitce porušení neutrality daně podstatné v nyní projednávané věci, jejímž předmětem bylo odepření odpočtu daně daňovému subjektu v nalézacím (doměřovacím) řízení. Naopak skutečnost, že tento daňový subjekt byl již dříve coby ručitel vyzván k úhradě nedoplatku daně jiného subjektu, byla pro přezkum nyní napadeného rozhodnutí v zásadě irelevantní, přestože se tento nedoplatek týkal daně z týchž plnění. Ostatně lze se domnívat, že právě v dané souvislosti NSS v rozsudku ve věci *VYRTYCH* dodal, že případy odepření odpočtu daně „je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH.) Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH.“ Z uvedeného zároveň plyne, že pro uplatnění jednotlivých postupů jsou rozhodné podmínky pro ně stanovené. Tyto se nicméně mohou částečně překrývat a nelze tak ani jednoznačně konstatovat, že uplatnění jednoho institutu (ručení) logicky vylučuje použití institutu druhého (doměřené daně, odepření odpočtu) – viz např. § 109 odst. 1 písm. c) zákona o DPH.
98. Je samozřejmě též otázkou přiměřenosti, zda správce daně uplatní ručení i odepření nároku na odpočet daně, neboť je nepochybné, že souběžný postup může mít do okamžiku uhrazení chybějící daně dopady např. z hlediska nároků uplatňovaných v insolvenčním řízení. V této souvislosti je nicméně odepření nároku na odpočet daně nutno nepochybně vnímat jako primární, neboť jde o stanovení daně přímo dané osobě. Ručení coby zajišťovací institut je prvkem toliko sekundárním, neboť se jedná o nedoplatek jiné osoby. V nyní projednávané věci tedy pro odepření nároku na odpočet daně společnosti FAU nečinily předchozí výzvy, jimiž byla tato společnost jako ručitel vyzvána k úhradě nedoplatku společnosti VERAMI na DPH, překážku, k níž by orgány finanční správy musely přihlížet, za předpokladu, že předmětná daň dosud nebyla uhrazena. Jak plyne z daňového spisu, tak se nestalo, ostatně ani žalobce v tomto ohledu netvrdí ničeho. Nutno dodat, že předmětné ručitelské výzvy v mezidobí pozbyly vykonatelnosti, neboť rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 5. 2019 byla zrušena rozhodnutí žalovaného o odvoláních proti nim podaných. Otázka zákonnosti následných rozhodnutí žalovaného o těchto odvoláních je pak předmětem samostatného soudního přezkumu.
- *k námitkám neprokázání existence nestandardních objektivních okolností*
99. Žalobce dále namítl, že správce daně neunesl důkazní břemeno a neprokázal existenci nestandardních objektivních okolností, které ve společnosti FAU měly vyvolat důvodné podezření ohledně legality obchodů a na základě kterých měla přijmout kontrolní opatření za účelem vyloučení pochybností o tom, že věděla nebo měla vědět o tom, že předmětné obchodní operace se společnostmi VERAMI a LUIGI jsou zasaženy podvodem na DPH.

100. K této námitce je nutno zopakovat, že problematikou podvodů na DPH se zabývá bohatá judikatura NSS a SDEU (např. viz shora). Z ní plyne, že pojmem „podvod na DPH“ se označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, věc *PRIMOSSA*). I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, věc *INDIPA*). Z judikatury dále plyne, že správce daně je oprávněn odepřít plátcí DPH nárok na odpočet daně na vstupu, jsou-li splněny tři podmínky. *První* podmínkou je, že plnění, z něhož je odpočet daně uplatňován, je součástí řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. *Druhou* podmínkou je existence objektivních skutečností, z nichž lze usoudit, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se přijetím zdanitelného plnění účastní podvodu na DPH. *Třetí* podmínkou je, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, která by zabránila jeho účasti na podvodu. Důkazní břemeno ve vztahu ke splnění první a druhé podmínky tíží výlučně správce daně. Naopak důkazní břemeno ohledně opatření, která daňový subjekt přijal k zabránění účasti na podvodu, tíží výlučně daňový subjekt, jenž nárokuje odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, věc *MPM Invest*). Nutno přitom podotknout, že jednotlivé okolnosti spadající do uvedených podmínek se mohou částečně překrývat či prolínat, protože nemá v každém případě cenu dogmaticky odlišovat kroky, které – jsou-li prokázány – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, či ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, věc *PM Trading*).
101. Pokud jde o splnění první podmínky, orgány finanční správy nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Je tedy třeba adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, věc *DOSY*). Tyto skutečnosti musí být podloženy řádně učiněnými zjištěními, která mají podklad v obsahu správního spisu. Podle rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, věc *ExaSoft Holding*, mohou mít skutečnosti odůvodňující existenci podvodu na DPH svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami). Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je nicméně v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat;

přesnější je hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (viz např. rozsudky NSS ve věci *ExaSoft Holding* či *PM Trading*).

102. V tomto ohledu je nutno uvést, že do problematiky splnění první podmínky žalobní body ve své podstatě ani nemíří. Postačí proto stručně uvést, že samotnou existencí daňového podvodu se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a v intencích shora uvedených zabýval v odstavcích [35]–[81], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele VERAMI, a v odstavcích [108]–[119], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele LUIGI, a prokázal, že se v daných případech lze důvodně domnívat o existenci daňového podvodu.
103. Žalobní argumentace naopak míří do naplnění zbývajících dvou podmínek. Pokud jde o druhou podmínku, tedy otázku, zda již v době předcházející datu přijetí zdanitelných plnění existovaly okolnosti indikující rizikovost obchodní transakce z hlediska potenciality podvodu na DPH, a zda o takovýchto okolnostech společnost FAU věděla, případně alespoň mohla a měla vědět, je třeba posuzovat relativně nezávisle na samotné existenci daňového podvodu. V odůvodnění závěru o formě „zavinění“ účasti daňového subjektu na daňovém podvodu musí orgány finanční správy přehledně a srozumitelně vylicít všechny skutečnosti, na jejichž základě měl daňový subjekt pojmout podezření o chystaném podvodu na DPH, přičemž u těchto skutečností musí být náležitě odůvodněno (a správcem daně prokázáno) přinejmenším to, že
1. nastaly a projevíly se (tj. byly daňovým subjektem objektivně zjistitelné) ještě před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění,
 2. nejsou obvyklé v obdobných modelových obchodních případech, přičemž pro takovou odchylku není rozumné vysvětlení, a
 3. daňový subjekt si byl vědom všeho uvedeného v bodech 1. a 2., anebo by si toho býval musel být vědom, pokud by byl býval přiměřeně obezřetný (srov. např. rozsudek NSS ve věci *CZ Hartmann*).
104. Až poté, co jsou všechny okolnosti indikující rizikovost dány do vzájemné souvislosti, lze teprve posuzovat, zda ve svém souhrnu měly u daňového subjektu vzbudit podezření, že připravovaná transakce svými neobvyklostmi, jež zůstaly neobezřetně opomenuty, zapadá do schématu podvodu na DPH. Judikatura přitom zdůrazňuje nezbytnost individuálního posuzování každého jednoho případu, neboť paleta všech možných neobvyklostí či nestandardností je nesmírně pestrá, stejně jako různorodost a relevance tvrzení daňových subjektů o uplatněných preventivních opatřeních.
105. Tzv. vědomostním testem ve vztahu k existenci podvodu na DPH se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval v odstavcích [82]–[81], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele VERAMI, a v odstavcích [120]–[126], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele LUIGI, a prokázal, že v daných případech společnost FAU minimálně mohla a měla vědět, že se přijetím předmětných zdanitelných plnění účastní daňového podvodu.
106. K této problematice je přitom nutno v prvé řadě uvést, že v dané věci jsou přítomny obecné okolnosti, jež nelze pomíjet při posuzování jednotlivých zjištěných skutečností, a to jak jednotlivě, tak v jejich souhrnu. První takovou okolností je, že předmětem zdanitelných plnění byly pohonné hmoty. Ty přitom např. podle rozsudku NSS ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2 As 199/2014-58, věc *Paramore*, představují *vysoce rizikovou komoditu* z hlediska placení DPH, u níž se často objevují snahy krádit daň v mnohamilionových objemech. Obdobně jako v rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, věc *SOLITER* (v níž bylo obdobně rizikovou komoditou zlato), NSS ve věci *KOPOS-OIL*

shledal, že „vzhledem ke zvýšenému riziku podvodů v oblasti obchodování s pohonnými hmotami je třeba klást na daňové subjekty vyšší nároky ohledně posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH“. Skutečnost, že vysoká rizikovost dané komodity z hlediska možnosti podvodů na DPH byla známa i širokému laickému publiku již v době, kdy došlo k předmětným plněním, správce daně podložil uvedením odkazů na veřejně dostupné zdroje (viz např. str. 64 zprávy o daňové kontrole).

107. Druhou takovou okolností je samotné působení daňového subjektu (společnosti FAU) na trhu s pohonnými hmotami. NSS v rozsudku ve věci *KOPOS-OIL* s odkazem na rozsudek ve věci *SOLITER* konstatoval, že *mnohaleté zkušenosti* daňového subjektu získané působením na předmětném trhu mohou být „*důvodem k tomu, aby byly kladeny vyšší nároky na daňové subjekty ohledně obezřetnosti při podnikání, resp. na důkazní standard, pokud daňový subjekt prokazuje přijatá opatření, která měla vylučovat jeho účast na podvodu*“. Je prokazatelné (a sám žalobce to potvrzuje), že společnost FAU byla dlouholetým (více než 20 let) a poměrně významným subjektem na trhu s pohonnými hmotami.
108. Třetí takovou okolností (plynoucí rovněž, byť *implicite*, z napadeného rozhodnutí) kladoucí v daném období vyšší nároky na daňové subjekty z hlediska jejich obezřetnosti a přijímaných opatření pak byla skutečnost, že k předmětným zdanitelným plněním došlo v době poměrně krátce předcházející nabytí účinnosti zákona č. 234/2013 Sb., kterým byl novelizován zákon o pohonných hmotách a živnostenský zákon. Tento zákon byl schválen dne 26. 6. 2013, platnosti nabyl dne 2. 8. 2013 a účinnosti dne 1. 10. 2013. Jednalo se o poslanecký návrh zákona, sněmovně byl předložen dne 19. 12. 2012, vláda k němu zaslala stanovisko dne 17. 1. 2013, Poslanecká sněmovna jej schválila dne 15. 5. 2013, Senát dne 26. 6. 2013, prezident zákon podepsal v červenci 2013 (sněmovní tisk 883, Poslanecká sněmovna, 6. období, 2010-2013, in: *Digitální repozitář Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky*, www.psp.cz). Dle veřejně dostupné důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona byla jeho cílem eliminace daňových úniků spočívajících nejčastěji v krácení DPH při nákupu pohonných hmot z jiných členských států Evropské unie formou řetězových obchodů za použití účelově založených obchodních společností. Prostředkem této eliminace pak mělo být mimo jiné i zpřísnění podmínek pro distribuci pohonných hmot formou stanovení parametrů a podmínek, při jejichž splnění bude osoba oprávněna zahájit a vykonávat činnost distribuce pohonných hmot. Novelizace měla „*zajistit, že v registru distributorů budou registrovány pouze subjekty, které se zabývají obchodováním s pohonnými hmotami a jejichž dosavadní činnost a kapitálové vybavení předpokládá zájem o dlouhodobou činnost v této oblasti*“. Již samotný návrh zákona přitom obsahoval (posléze schválená) přechodná ustanovení kladoucí na stávající distributory pohonných hmot povinnost registrace za nových podmínek a případné nesplnění této povinnosti sankcionoval zrušením dosavadní registrace. Je nepochybné, že tento veřejný legislativní proces byl způsobilý vyvolat u dosavadních distributorů využívajících dosavadní benevolence zákona ohledně jejich registrace způsobem popsaným v důvodové zprávě, „*pokušení*“ maximalizovat své zisky případně i podvodným způsobem, a to ještě do doby než dojde ke zrušení jejich registrace. O to ostražitější pak měli být ostatní („*poctiví*“) obchodníci s pohonnými hmotami při navazování kontaktů a uzavírání obchodních transakcí v daném období.
109. Nutno dále konstatovat, že v praxi je poměrně typické, že jednotlivé skutkové okolnosti případu v naprosté většině nejsou *samy o sobě* způsobilé prokázat důvodnost domněnky

daňového podvodu, potažmo alespoň potenciálního povědomí daňového subjektu o něm, ostatně svoji podstatou často ani nejsou nezákonné. Nicméně v souhrnu se jedná o střípky mozaiky celkově utvářející podvod na DPH. Zjištěné skutečnosti tedy nelze hodnotit izolovaně a selektivně, nýbrž souhrnně. I komplex řady nepřímých indicií může být v tomto směru dostatečný k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno stran zavinění daňového subjektu ohledně jeho účasti na podvodu, pokud z jejich souhrnu plyne, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, resp. mohl a měl vědět.

110. Žalobce v první řadě odmítl, že by objektivní nestandardností mohl být kontrakční proces mezi společnostmi FAU a VERAMI, jimi dosažené smluvní podmínky a následný faktický průběh jednotlivých obchodních transakcí.
111. Tu je samozřejmě nutno konstatovat, že při izolovaném náhledu se formální stránka obchodních transakcí může jevit sekundární, a to zejména v situacích, pro něž není právními předpisy stanovena kogentní forma (např. podmínka písemné formy). Primární je zde vůle stran a shoda těchto vůlí ohledně faktického průběhu obchodního vztahu. Tento přístup však může být problematický v momentě, kdy existují rizikové faktory indikující potenciál k porušení veřejnoprávních (zde daňových) povinností. V nyní projednávané věci byly tyto rizikové faktory jednoznačně dány (viz shora). Z hlediska vědomí společnosti FAU o možnosti podvodu na DPH nepůsobí nijak přesvědčivě, pokud do již existujících dodavatelsko-odběratelských vztahů (SLOVNAFT-FAU s mezičlánky CORTINA, popř. JOPI TRADE) vstupuje na základě e-mailové nabídky další, neznámý subjekt (VERAMI), s nímž společnost FAU nejprve ústně jedná (dne 19. 4. 2013), posléze s ním dne 30. 4. 2013 sjedná *Rámcovou smlouvu kupní*, jejíž obsah se liší od závěrů přijatých na předchozím ústním jednání (blíže viz např. bod [88] rozhodnutí žalovaného), aby se následný faktický průběh dodávek zboží odlišoval od obou dřívějších ujednání a odpovídal *modu operandi*, který musel být společnosti FAU (i dle jejích vlastních tvrzení) o způsobu dodávek pohonných hmot z rafinerie SLOVNAFT dobře znám. Přitom nejpozději dne 19. 4. 2013 bylo společnosti FAU známo, že dodávané zboží bude pocházet z této rafinerie, jak plyne ze zápisu o jednání mezi společnostmi FAU a VERAMI.
112. Přístup společnosti FAU při uzavírání kontraktů se společností VERAMI nelze za existence uvedených rizikových faktorů označit jinak než jako neobezřetný. Současně jej nelze „omluvit“ ani obecnými obchodními zvyklostmi daného odvětví. Zde je třeba zdůraznit, že v takovém přístupu samozřejmě společnosti FAU nic nebránilo, z objektivního hlediska jím však vstoupila do rizika možné účasti na podvodu na DPH. Odkazoval-li žalobce v průběhu řízení před soudem na rozsudek NSS ve věci *KOPOS-OIL*, nutno konstatovat, že jednou z podstatných odlišností byly skutkové okolnosti, za nichž v odkazované věci musel žalobce přistoupit ke změnám obchodních vztahů – jeho dodavateli byl zajištěn účet a docházelo u něj k dalším právním překážkám, žalobce tedy logicky upravil způsob plateb a dále uzavřel kontrakty s novými dodavateli, pro něž však pracovaly jemu osobně známí zaměstnanci dřívějšího dodavatele.
113. K věci je dále třeba dodat, že uvedené se obdobně týká též navázání kooperace mezi společnostmi FAU a LUIGI, s tím rozdílem, že okolnosti existence tohoto kontrahenta, a to zejména v postavení registrovaného distributora pohonných hmot, vykazovaly ještě větší potenciál rizikovitosti než u společnosti VERAMI. Žalobce se ostatně v řízení před soudem ve vztahu ke společnosti LUIGI vyjadřoval toliko paušálně.

114. Žalobce dále brojil proti závěru žalovaného ohledně vědomí společnosti FAU o tom, že jí společnost VERAMI dodávala pohonné hmoty za částku nižší, než za jakou tyto pohonné hmoty dodával producent SLOVNAFT svému odběrateli CORTINA, a zároveň za částku nižší, než za jakou pohonné hmoty nabízela společnost ČEPRO. Tu je nutno v první řadě konstatovat, že ohledně vztahu mezi cenami společností VERAMI a ČEPRO orgány finanční správy vycházely z tvrzení prokuristky společnosti FAU A. L., která jako důvod, pro něž se společnost FAU rozhodla akceptovat nabídku společnosti VERAMI, uvedla mimo jiné to, že tato společnost nabízí nižší ceny než společnost ČEPRO. Stejně tak tato prokuristka tvrdila, že společnost FAU posuzuje výhodnost ceny pohonných hmot podle vývoje jejich cen na komoditní burze v Rotterdamu (jak by se ostatně dalo od zkušeného velkoobchodníka s pohonnými hmotami čekat). Není tedy ani pravdou, že by otázku cen pohonných hmot na této komoditní burze vznesl žalovaný, a to až do řízení před soudem. Prokuristka společnosti FAU pak též ve vztahu ke společnosti CORTINA uvedla, že tato společnost čas od času učiní nabídku (v období od května 2013), tato je však nevýhodná. Zároveň však společnost FAU v daňovém řízení tvrdila, že společnost CORTINA je výhradním garantem distribuce produktů rafinerie SLOVNAFT mimo jiné i pro Českou republiku (bylo ostatně prokázáno, že veškeré předmětné dodávky „šly“ přes tuto společnost). Musela tedy vědět o účasti minimálně této společnosti v řetězci. V tomto ohledu je přitom zavádějící tvrzení společnosti FAU, resp. její prokuristky A. L. o existenci dodavatelských kvót. Je totiž zjevné, že v obchodních transakcích se tvrzená existence těchto kvót v roce 2013 nijak neprojevila – pohonné hmoty putovaly vždy od rafinerie SLOVNAFT přímo k odběrateli FAU, přičemž prostředníkem vždy byla minimálně společnost CORTINA. Společnosti SLOVNAFT přitom bylo známo, že koncovým odběratelem je společnost FAU.
115. Lze se tak ztotožnit se závěrem žalovaného, že charakteristika nízké ceny dodávaného zboží musela být společnosti FAU vzhledem k uvedeným okolnostem známá. Společnosti FAU byly dodávány pohonné hmoty vlakovou dopravou přímo z rafinerie SLOVNAFT, na jejíž účet společnost FAU poukazovala rovněž podstatnou část plateb. Zpětně tedy byla jednoznačně schopna stanovit a ověřit konkrétní jednotkovou cenu, přičemž věděla, že se musí jednat již o cenu účtovanou společností CORTINA.
116. Pokud jde o poukaz na obchody se společností ENERGO TRADE, jež bylo částečně předmětem dokazování před soudem, soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě vskutku společnost FAU zjevně platbou přímo na účet distributora pohonných hmot namísto na účet společnosti ENERGO TRADE reagovala na úpadek této společnosti a prohlášení konkursu. Je nicméně zřejmé, že na daném trhu existují různé možnosti platebních ujednání. To však nic nemění na tom, že v nyní projednávané věci byl podstatný vztah toliko k producentovi SLOVNAFT. Zásadní skutečnosti pak nepřinesly ani náhodně předložené faktury společnosti ČEPRO, a to s ohledem na poměrně vysokou volatilitu cen pohonných hmot.
117. Žalobce též nesouhlasil se závěrem žalovaného, který společnosti FAU vytkl, že se nezabýval tím, za jakých podmínek se společnost VERAMI se udržela na trhu s pohonnými hmotami i přesto, že ze strany společnosti FAU mělo být uhrazeno pouze 12 % celkové ceny zboží včetně DPH, tedy částky nepostačující ani k úhradě DPH. K tomu žalobce uvedl, že na základě zálohové faktury hradil rafinerii SLOVNAFT větší částku, než odpovídala součinu předpokládaného množství zboží a jednotkové ceny bez DPH, tento přeplatek v rozsahu cca 10 % pak společnost SLOVNAFT vypořádala se

společností VERAMI, která pak po společnosti FAU požadovala toliko doplatek na DPH ve výši 11 % a obchodní marži v běžné výši 1 % (dohromady 22 % ceny zboží). K tomuto tvrzení je třeba uvést, že v běžných vztazích osvědčených obchodních partnerů by se mohlo nepochybně jednat o poměrně obvyklý způsob fakturace a plnění. V nyní projednávané věci přitom nejde ani tak o skutečnost, že v tvrzeném vypořádacím řetězci chybí společnost CORTINA a zejména pak její obchodní marže, jako spíše o skutečnost, že se společnost FAU vydala všanc jí do té doby neznámému obchodnímu partnerovi, o jehož finanční situaci nebylo možné zjistit nic podstatného (společnost VERAMI nezveřejňovala ve Sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrky, základní kapitál dosahoval výše 200 000 Kč – tyto skutečnosti samozřejmě samy o sobě nemusí nic dokazovat, v daném souhrnu jsou však jedním ze střípků mozaiky, o nichž je pojednáno výše), a sama se tak předem zbavila dohledu nad vypořádáním záloh a doplatků. Na tom, že tento krok byl neobezřetný (to navíc pohledem existujících rizikových faktorů – viz výše), ničeho nemění ani tvrzení žalobce, že daný vypořádací model fungoval a společnost FAU od žádné ze stran neobdržela informaci, že by tomu bylo jinak. I pokud by soud odhlédl od skutečnosti, že uvedený způsob plateb a jejich vypořádání je v rozporu jak s rámcovou smlouvou kupní, tak s ujednáním ze dne 19. 4. 2013 (blíže viz bod [92] rozhodnutí žalovaného), je nepochybný další následek objektivním okolnostem neodpovídající důvěry společnosti FAU, totiž že hrazením záloh bezhotovostně na účet mimo tuzemsko se tato společnost dobrovolně postavila do pozice ručitele za případně neodvedenou daň z přijatých plnění.

– *k námitce nesprávného vyhodnocení opatření přijatých společností FAU*

118. Žalobce dále namítl, že správce daně nesprávně posoudil opatření, která byla ze strany společnosti FAU přijata za účelem vyloučení pochybností o tom, že věděla nebo měla vědět o zasažení předmětných obchodních operací se společnostmi VERAMI a LUIGI podvodem na DPH, jako nedostatečná, a to i přes to, že společnost FAU přijala všechna opatření, která po ní lze rozumně požadovat. Před uzavřením rámcové kupní smlouvy, jakož i v průběhu realizace předmětné obchodní spolupráce ověřovala, zda je společnost VERAMI registrována k DPH, zda není vedena coby nespolehlivý plátce, zda je zapsána v obchodním rejstříku, zda je registrovaným distributorem pohonných hmot, a jakou má společnost VERAMI historii coby distributor pohonných hmot.
119. Žalovaný se problematikou přijetí rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH ze strany společnosti FAU zabýval v odstavcích [95]–[107], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele VERAMI, a v odstavcích [127]–[140], pokud jde o řetězce za účasti dodavatele LUIGI, přičemž dostatečným způsobem odůvodnil, že společnost FAU v daném ohledu neunesla příslušné důkazní břemeno.
120. NSS v rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, věc *HYDROENERGIE*, konstatoval, že „to, co lze považovat za rozumně očekávatelná opatření, (...) významně závisí na intenzitě nestandardních okolností, které daný obchod provázejí.“ V případě, kdy neexistují náznaky vzbuzující podezření o možném podvodu, není možné po daňovém subjektu požadovat, aby prováděl rozsáhlé prověřování svých obchodních partnerů. Uvedené se však uplatní pouze tehdy, kdy neexistují ve věci důvodné pochybnosti o možné podvodnosti obchodů, a tyto nevzejdou ani z provedeného prověřování.
121. To ale není případ nyní projednávané věci. Jak již bylo uvedeno shora, přítomné objektivní rizikové okolnosti měly ve společnosti FAU vzbudit důvodné pochybnosti

o možném podvodném účelu nabízených transakcí. Za takové situace ovšem není možné se spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících (které by za jiných skutkových okolností mohlo být dostačující; ostatně již např. z obchodního rejstříku byly patrné indicie nasvědčující rizikovosti daných partnerů – neuvedení účetních závěrek, nízký základní kapitál, krátká historie apod.). Prověřovací proces, resp. případné následné preventivní kroky ze strany společnosti FAU měly být pojety takovým způsobem, aby přesvědčivým způsobem vyvrátily vzniklé pochybnosti.

122. Jak vyplývá z rozsudku ve věci *VYRTYCH*, správce daně „*je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná.*“ Povinností správce daně tedy nutně není specifikovat, jaká opatření měl daňový subjekt přijmout. Je však povinen vymezit, proč byla přijatá opatření nedostatečná. Tak se v nyní projednávané věci stalo. Žalovaný podrobně popsal, že opatření přijatá společností FAU k minimalizaci rizika účasti podvodu na DPH (prověřování ve veřejných rejstřících, neprokázané prověřování společnosti VERAMI coby distributora pohonných hmot, přijaté smluvní instrumenty) byla nedostatečná v relaci k tomu, jaké strany (VERAMI, LUIGI) a na trhu s jakou komoditou vstupovaly se společností FAU do závazkového vztahu. Jak správně podotkl žalovaný (viz např. body [101], [102], [133], [134] napadeného rozhodnutí), ze shromážděných podkladů plyne, že uzavřené smlouvy měly toliko formálně deklarovat přijetí preventivních opatření, byly však buď nevymahatelné nebo se přičily faktickému průběhu následných transakcí. Společnost FAU se snažila zajistit toliko proti rizikům obchodním (zejména ohledně zajištění platby pro společnost SLOVNAFT a dodávku zboží přímo z této rafinerie). Rubem upřednostnění ziskovosti sjednávaných transakcí však bylo upozaděno preventivních opatření ve vztahu k plnění daňových povinností. Taková opatření si přitom lze představit i bez bujné fantazie. Pomine-li soud opatření spočívající v samotném neuzavření potenciálně rizikového obchodu, nabízí se aplikace § 109a zákona o DPH, případně ze strany společnosti FAU též uplatnění svého postavení na trhu a vynucení si takových platebních podmínek, za nichž by tento odběratel neztrácel z dohledu vyřádkování jím prováděných plateb.
123. NSS v již citovaném rozsudku ve věci *VYRTYCH* konstatoval, že pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, „*lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky*“. V nyní projednávané věci orgány finanční správy shromáždily dostatek poznatků svědčících o tom, že takové přísnější požadavky byly v případě obchodů společností FAU, VERAMI a LUIGI opodstatněné.
124. K uvedenému nutno dodat, že jednotlivé případy daňových podvodů a opatření přijímaných proti nim ze strany společností účastnících se řetězce závisí na takové řadě skutkových okolností, že se z povahy věci vzpírají vzájemnému poměřování. Z tohoto důvodu soud neprováděl k důkazu žalobcem odkazované poskytnutí informací Generálním finančním ředitelstvím ze dne 4. 7. 2017, č. j. 74368/17/7500-20080-202098, které se týkalo poměrně medializovaného případu dodávky telekomunikačních zařízení tomuto státnímu orgánu.

– *odmítnutí provést řadu důkazů na základě návrhů společnosti FAU*

125. Žalobce též namítl, že orgány finanční správy nezákonně odmítly provedení řady důkazů na základě důkazních návrhů společnosti FAU, čímž jí *de facto* znemožnily účinně chránit svá práva a odstranit veškeré pochybnosti správce daně.
126. Neprovedení důkazů navržených daňovým subjektem ze strany orgánů finanční správy by mohlo být hodnoceno jako vada řízení. Správní orgány přitom nejsou povinny provést každý důkaz navržený daňovým subjektem, v takovém případě však musí uvést dostatečné důvody, pro něž tak neučinily. Tak se v nyní projednávané věci stalo, správce daně se důkazními návrhy vznesenými společností FAU zabýval na str. 95 až 110 zprávy o daňové kontrole, žalovaný pak explicitně v bodech [149]–[158] napadeného rozhodnutí. Soud se s důvody neprovedení navržených důkazů ztotožnil a ze shodných důvodů ani sám neprovedl obdobně navržené důkazy v žalobě.
127. K uvedenému nutno zdůraznit, že jednatel společnosti FAU V. C., stejně jako prokuristka této společnosti A. L. měly dostatek možností vyjádřit se k věci v předmětných daňových řízeních, čehož také využili. Současně by bylo nadbytečné, aby tyto osoby, stejně jako zaměstnanec společnosti VERAMI J. S., vypovídaly o okolnostech sjednávání vzájemných transakcí, neboť tyto jsou dostatečně podloženy listinami – zápisem ze dne 19. 4. 2013 a rámcovou smlouvou kupní ze dne 30. 4. 2013.
128. Otázku, zda provádění zálohových plateb přímo na účet producenta pohonných hmot bylo požadavkem společnosti SLOVNAFT, žalovaný nečinil spornou. Naopak v bodě [156] uvedl, že v řízení bylo prokázáno, že společnost SLOVNAFT podmínila vypravení vlaku z rafinerie předchozí úhradou zálohy na její účet, z ničeho však neplyne, že tuto zálohu musel hradit konečný odběratel. V tomto ohledu je sice pravdou, že otázku požadavků společnosti SLOVNAFT na úhradu záloh by nejlépe mohli zodpovědět zástupci této společnosti. Dle názoru soudu je však sama tato okolnost v zásadě druhořadá. Na jedné straně nelze zpochybnit, že se formálně vzato jednalo též o smluvní ujednání společnosti FAU s jejími dodavateli, na straně druhé samotná platba za zboží není problematická tak, jako spíše platba týkající se daně. Společnost SLOVNAFT požadovala platbu bez daně, nastavení vypořádacího mechanismu přeplatků a doplatků, ovšem bylo nepochybně „v rukou“ i společnosti FAU.
129. Z uvedených důvodů soud neprováděl k důkazu záznam z reportáže ČT, která měla dosvědčit, že statutární zástupce společnosti SLOVNAFT je možné poměrně lehce kontaktovat.
130. Obdobně by bylo neúčelným další dokazování ohledně problematiky tzv. kvót. Jak již soud uvedl shora, není patrné, že by se případná existence těchto kvót v daném případě jakkoli projevila v situaci, kdy producent, prvotní prostředník i konečný odběratel byli stále totožní a sobě navzájem známí.
131. Nadbytečným by (jak v daňovém řízení, tak v řízení před soudem) bylo též provádění dokazování vyjádřením etablovaných producentů pohonných hmot ohledně jejich nejnižších cen v daném období. Je nepochybné, že všechny dodávané pohonné hmoty byly produktem společnosti SLOVNAFT. Přitom sama společnost FAU v daňovém řízení tvrdila, že ceny nabízené společnostmi VERAMI a LUIGI pro ni byly obchodně výhodné (což je poměrně logické), lepší než bylo možné zajistit nákupem od společností ČEPRO či přímo od garanta zahraničních prodejí společnosti SLOVNAFT společnosti CORTINA.

VII. Závěr a náklady řízení

132. Soud tedy shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
133. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 1. července 2022

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Petr Pospíšil v.r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)