



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. Mariana Kokeše, 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 rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20021/20/5300-21050-711674, č. j. 20022/20/5300-21050-711674, č. j. 20023/20/5300-21050-711674, č. j. 20024/20/5300-21050-711674, č. j. 20025/20/5300-21050-711674, č. j. 20026/20/5300-21050-711674

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20021/20/5300-21050-711674, č. j. 20022/20/5300-21050-711674, č. j. 20023/20/5300-21050-711674, č. j. 20024/20/5300-21050-711674, č. j. 20025/20/5300-21050-711674, č. j. 20026/20/5300-21050-711674, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 65 432 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho advokáta JUDr. Alfréda Šrámka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu napadených rozhodnutí

1. Dne 5. 1. 2015 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj platební výměr, jímž společnosti VERAMI International Company s. r. o. (dále též „VERAMI“) vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „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.
2. 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve spojení s § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyzval společnost FAU s. r. o. (dále též „FAU“ či „žalobce“) 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 společností FAU coby ručitelem proti těmto rozhodnutím byla zdejší soudem vedena pod sp. zn. 29 Af 102/2016. Rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335, soud napadená 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 v záhlaví tohoto rozsudku označenými rozhodnutími ze dne 26. 5. 2020, č. j. 20021/20/5300-21050-711674 až č. j. 20026/20/5300-21050-711674. Proti těmto rozhodnutím směřuje nyní podaná žaloba.
3. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný konstatoval, že formální naplnění podmínek ručení [§ 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, § 171 odst. 1, 3 daňového řádu] bylo v daném případě prokázáno a v podstatě proti němu nebrojil ani odvolatel. Společnost FAU v jednotlivých zdaňovacích obdobích přijala od dlužníka VERAMI plnění (dodávky pohonných hmot), přičemž tato plnění na základě zálohových faktur hradila přímo na bankovní účet společnosti SLOVNAFT a. s., Slovenská republika (dále jen „SLOVNAFT“), vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Vůči dlužníkovi VERAMI bylo dne 25. 11. 2014 zahájeno insolvenční řízení.
4. Dále se žalovaný v návaznosti na závazný právní názor vyjádřený ve zrušujícím rozsudku krajského soudu zabýval podmínkami ručení příjemce zdanitelného plnění v materiálním smyslu. Ve smyslu eurokonformní aplikace § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH vážil, zda společnost FAU mohla mít povědomost o tom, že daň nebude dlužníkem uhrazena. V této souvislosti se zabýval neuhrazenou daňovou povinností dlužníka VERAMI, objektivními nestandardními okolnostmi obchodování společností FAU a VERAMI, a dobrou vírou společnosti FAU při poskytování úplat zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Shledal, že na základě kontrolních postupů bylo ověřeno, že zdanitelná plnění (dodání pohonných hmot) se fakticky uskutečnila. Správce daně současně na základě daňové kontroly dospěl k závěru

o vědomé účasti společnosti VERAMI na podvodu na DPH; vyměřené daňové povinnosti *nebyly uhrazeny*.

5. Pokud jde o *nestandardní okolnosti obchodování* se společností VERAMI, sama společnost FAU v odvoláních poukazovala na skutečnost, že část kupní ceny za předmětná plnění hradila přímo producentovi pohonných hmot společnosti SLOVNAFT, a část dlužníkovi VERAMI. Tak mělo být zajištěno uhrazení jednak kupní ceny pohonných hmot společnosti SLOVNAFT, jednak zaplacení DPH dlužníkem. Sama společnost FAU přitom uváděla, že platby hrazené společnosti SLOVNAFT odpovídaly výši kupní ceny pohonných hmot prvního kupujícího v řetězci obchodníků přeprodávajících pohonné hmoty bez DPH a spotřební daně. Dlužník VERAMI měl při platbách za pohonné hmoty disponovat částkami finančních prostředků zaplacených v rámci kupní ceny, které odpovídaly výši DPH nebo její neuhrazené části váznoucí na dodávaných pohonných hmotách. Pokud by tedy měla být tímto způsobem zaručena úhrada DPH v řetězci obchodníků s pohonnými hmotami, musela by společnost FAU hradit dlužníkovi minimálně hodnotu DPH ve výši sazby aktuální v rozhodné době (tj. 21%). Tento způsob plateb popsany samotnou společností FAU však neodpovídal skutečnosti, neboť pouze ve 3 z celkových 68 obchodních případů ve zdaňovacích obdobích květen až říjen 2013 obdržel dlužník VERAMI od společnosti FAU úhradu v částce vyšší než 21 % z celkové hodnoty plnění. Průměrná výše úhrady na obchodní případ přitom činila pouze 12,21 % z celkové hodnoty plnění. Přepočteno na objem uhrazených prostředků činila průměrná výše úhrady dlužníkovi z celkové výše všech úhrad pouze 12,4 %. Ani zdaleka tak nedosahovala výše 21 %, tj. výše alespoň v hodnotě DPH z předmětných plnění. Je tedy zcela zřejmé, že takto nemohla být zajištěna řádná platba DPH, neboť úplaty, které byly hrazeny přímo dlužníkovi a ne společnosti SLOVNAFT, nedosahovaly (a to často velmi výrazně) částky odpovídající DPH uvedené na daňových dokladech.
6. Žalovaný dále poukázal na to, že
 - společnost FAU byla zkušeným obchodníkem s mnohaletou praxí v odvětví obchodování s pohonnými hmotami,
 - společnost FAU uzavřela se společností VERAMI rámcovou kupní smlouvu čítající celkem 3 strany (smluvní ujednání tvoří 1,5 strany), přičemž realizované obchody dosahovaly miliardových hodnot, avšak sjednané podmínky neodpovídaly faktickému průběhu obchodů (kdy společnost FAU hradila zálohu přímo na účet společnosti SLOVNAFT a teprve poté došlo k vypravení vlaku s pohonnými hmotami),
 - nebylo respektováno ani ujednání plynoucí ze zápisu ze dne 19. 4. 2013,
 - před uzavřením uvedené smlouvy se uskutečnila schůzka v Brně, na jejím základě vypracovala smlouvu společnost VERAMI, tato smlouva však svým obsahem společnost FAU nijak nechrání před riziky,
 - společnost FAU pořizovala pohonné hmoty od dodavatele VERAMI dokonce za cenu nižší (s výjimkou několika případů v červnu a červenci), než za jakou je prodávala rafinerie SLOVNAFT svému odběrateli společnosti CORTINA Projects Limited, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále též „CORTINA“),
 - již sama skutečnost, že dodavatel VERAMI (přestože se do ceny pohonných hmot logicky musela promítnout minimálně i jeho marže, jakož i marže jiných obchodníků v řetězových dodávkách) byl schopen dlouhodobě dodávat společnosti

FAU pohonné hmoty za ceny nižší, než za jaké je prodávala samotná rafinerie, musela v žalobci coby zkušenému obchodníkovi vyvolat podezření o standardnosti obchodů a pochybnosti o tom, zda v kombinaci s realizací úhrad na cizí (nikoliv dlužníkův) účet může být z realizovaných obchodů hrazena DPH,

- společnosti FAU muselo být coby zkušenému obchodníkovi známo, že podle dohody Evropské unie o jednotnosti cen rafinerií prodávají obecně 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; žalobce však dlouhodobě nakupoval pohonné hmoty od tuzemského dodavatele VERAMI za cenu nižší,
- společnost FAU sama uváděla, že posuzuje výhodnost ceny pohonných hmot podle vývoje jejich cen na burze a muselo jí tak být podezřelé, jak je možné, že jí může tuzemský dodavatel VERAMI dlouhodobě dodávat zboží v takových objemech za cenu nižší, než má prvoprodejce – rafinerie SLOVNAFT,
- na nestandardně nízkou cenu pohonných hmot měla společnost FAU upozornit též skutečnost, že tyto pohonné hmoty mu byly dodávány za ceny nižší, než za jaké je mohl nabízet též výhradní garant prodeje pro Českou republiku společnost CORTINA; tuto společnost přitom žalobce dobře znal, neboť od ní odebíral v minulosti (např. 12 dodávek uskutečněných v průběhu ledna až dubna 2013),
- cena, za kterou společnosti FAU nabízela pohonné hmoty společnost VERAMI, byla nižší než vyvolávací cena společnosti ČEPRO, a. s. (dále též „ČEPRO“),
- o dodavateli VERAMI, resp. o jeho finanční a majetkové situaci není z veřejných zdrojů nic známo; ve Sbírce listin Veřejného rejstříku nebyly zveřejněny účetní závěrky a v průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, že by společnost VERAMI o své ekonomické situaci jakkoliv žalobce informovala,
- v předmětných objemech za danou cenu nemohla společnost VERAMI dlouhodobě pohonné hmoty dodávat a vůbec ekonomicky fungovat,
- dodavatel VERAMI se nikdy nedomáhal úhrady částky kupní ceny pohonných hmot, ani případně částky odpovídající zbývajícím výše DPH. é okolnostmi, které mohly ovlivnit nezaplacení daně, známy.

7. Na základě souhrnu všech uvedených okolností mohla mít společnost FAU povědomost o tom, že daň dlužníkem nebude uhrazena. Přitom zejména způsob realizace úhrady pohonných hmot v rozporu s uzavřenou rámcovou kupní smlouvou a úhrada za nákup těchto pohonných na dlužníkův bankovní účet vedený v tuzemsku ve výši, která zdaleka nedosahuje ani výše DPH z tohoto plnění, svědčí o tom, že žalobci muselo být již od počátku jeho vlastního počínání zřejmé, že nebude moci docházet k úhradám DPH z jím přijatých zdanitelných plnění. Na základě tohoto způsobu úhrad dlužník VERAMI objektivně nedisponoval při realizaci transakcí se společností FAU peněžními prostředky ve výši hodnoty DPH z těchto transakcí a věděl, že nebude moci DPH zaplatit.
8. Dále se žalovaný zabýval problematikou *dobré víry* společnosti FAU při poskytnutí úplaty zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Uvedl, že účelem předmětné zákonné úpravy je prevence daňových úniků, kdy zdanitelné plnění je hrazeno neobvyklým způsobem. V daném případě u společnosti FAU existovaly závažné objektivní okolnosti, jež jí byly známy již v době realizace předmětných obchodů a na něž nebylo adekvátně reagováno. Proto na ni nemůže

být nazíráno jako na daňový subjekt realizující předmětné úplaty v dobré víře. Společnost FAU navíc hradila na zahraniční účet dokonce jiné společnosti, než vlastnímu dodavateli, s podezřelým rozdělením úhrady, kdy reálná úhrada vlastnímu dodavateli VERAMI objektivně nedosahovala ani výše DPH z realizovaných transakcí. Platbou přímo na bankovní účet společnosti SLOFNAFT žalobce zajišťoval pouze to, že obdrží objednané pohonné hmoty, nikoliv to, že by se jakkoliv zajímal o uzavřené obchody se svým dodavatelem VERAMI a o jejich bezproblémovost z hlediska úhrady DPH. Tímto postupem přitom vyjádřil svoje pochyby o důvěryhodnosti dodavatele VERAMI. Z jednání společnosti FAU lze dovodit, že si mohla být vědoma rizika vzniku nedoplatku na DPH za přijatá plnění, a nemohla taky být v dobré víře, že její dodavatel řádně DPH zaplatí.

9. K jednotlivým odvolacím důvodům pak žalovaný v první řadě s odkazem na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, věc *KOVÁŘ plus* [rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz] odmítl námitku neústavnosti § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH. Dále se neztotožnil s námitkou, že aplikace daného ustanovení vůči žalobci byla v daném případě v rozporu s cílem právní úpravy. S poukazem na zrušující rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 102/2016-335 shledal nedůvodnou též námitku neústavnosti § 171 odst. 3 daňového řádu v situaci, kdy je ručitel vyzván k úhradě nedoplatku pouze z titulu insolvenčního řízení zahájeného u dlužníka. K další odvolací námitce pak zopakoval, že společnost VERAMI byla daňovým dlužníkem ohledně DPH. Odmítl též tvrzení, že v případě postupu orgánů finanční správy se jednalo o účelovou snahu zajistit úhradu DPH neodvedené dlužníkem VERAMI. K námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný konstatoval, že materiálně do práv žalobce zasaženo nebylo, neboť žalobce měl dostatek času i po formálním uplynutí patnáctidenní lhůty, kdy navíc dne 20. 12. 2019 odvolání proti ručitelským výzvám doplnil a toto doplnění odvolání vzal žalovaný při svém rozhodování v potaz. Žalovaný též odmítl, že by v dané věci měl být s ohledem na ukončení zvláštního přezkumného jednání dne 20. 3. 2019 aplikován § 243 odst. 2 daňového řádu – v předmětný okamžik byly ručitelské výzvy pravomocné, ostatně ani soud žalovaného k aplikaci zmiňovaného ustanovení nezavázal, naopak mu uložil pokračovat v řízení. V daném případě navíc neprobíhá nalézací řízení, nýbrž řízení při placení daně. Dále se žalovaný zabýval námitkami ohledně standardu obchodování s pohonnými hmotami, hodnocení skutečnosti, zda platby učiněné ve prospěch dodavatele VERAMI dostačovaly k úhradě DPH, hodnocení naplnění podmínek uzavřené rámcové smlouvy, otázky výše dodacích cen mezi jednotlivými dodavateli, jakož i jednotlivými důkazními návrhy. Mimo jiné shledal, že dle spisového materiálu nebyl společnosti VERAMI vrácen (vypořádáván) žádný přeplatek ani ze strany společnosti SLOVNAFT, ani ze strany žádné jiné společnosti (přímých dodavatelů společnosti VERAMI či samotným žalobcem). Závěrem se žalovaný zabýval též námitkami ohledně daňových povinností pravomocně stanovených dlužníku VERAMI.
10. V uvedených souvislostech je dále nutno uvést, že v mezidobí Specializovaný finanční úřad vydal dne 7. 2. 2017 šest dodatečných platebních výměrů, jimiž společnost FAU z důvodu účasti na podvodu na DPH doměřil daň za zdaňovací období květen až říjen 2013 a sdělil výši souvisejícího penále. Odvolání společnosti FAU proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku je u Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) vedeno pod sp. zn. 6 Afs 255/2022.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

11. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě uvedl, že v dubnu 2013 jeho jednatel V. C. projednával se zástupcem (jednatel) 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 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.
12. 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.
13. Dle žalobce jsou napadená rozhodnutí žalovaného, stejně jako jim předcházející výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku, nezákonná z následujících důvodů.
14. Žalovaný vydal napadená rozhodnutí v době, kdy odvoláním napadená rozhodnutí správce daně nabyla právní moci z důvodu jejich přezkoumání v rámci insolvenčního řízení vedeného s ručitelem (žalobcem). Žalovaný tudíž nebyl oprávněn vůbec vést odvolací řízení a pokoušet se odstranit vady původních rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 9. 2016 a 13. 10.

2016, pro něž byla tato rozhodnutí žalovaného zrušena. Nezákonně vedenými odvolacími řízeními nemohlo dojít ke zhojení vad napadených rozhodnutí správce daně.

15. Daňový subjekt byl prostřednictvím napadených rozhodnutí vyzván k úhradě DPH, která mu již byla v mezidobí (od vydání prvního rozhodnutí o odvolání žalovaného, které bylo později pro nezákonnost zrušeno soudem, a vydání napadených rozhodnutí) dodatečně stanovena ze strany Specializovaného finančního úřadu. Tím došlo k porušení zásady daňové neutrality [podle které má stát nárok na práve jednu daň z přidané hodnoty z jednoho totožného zdanitelného plnění], cíle správy daní [kdy na základě duplicitně stanovené povinnosti uhradit stejnou DPH správce daně tuto povinnost přihlásil duplicitně do insolvenčního řízení společnosti FAU; tedy správce daně společnosti FAU stanovil dvakrát stejnou DPH a tuto také dvakrát vymáhá], smyslu a účelu institutu ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH [coby postihu za nebezpečný způsob placení kupní ceny dodavatelům a z toho pramenící neuhrazení DPH dodavatelem ručitele, a nikoli sankce za účast na údajném daňovém podvodu].
16. Nebyly splněny podmínky pro vydání předmětných výzev ručiteli dovozené zejména judikaturou NSS ve věci *KOVÁŘ plus*. Žalovaný neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že záměrem platby učiněné na účet mimo tuzemsko je nezaplacení DPH. Žalovaný tak neodstranil vady původních a posléze zrušených rozhodnutí o odvolání ze dne 22. 9. 2016 a 13. 10. 2016.
17. Nebyly splněny podmínky pro vydání předmětných výzev ručiteli z důvodu neexistence zákonných podmínek pro vznik povinnosti dlužníka uhradit předmětné DPH. Kupní cena byla ručitelem dlužníkovi uhrazena včetně DPH, dlužník uhradil svým dodavatelům kupní cenu včetně DPH, a dlužníkem byl řádně uplatněn nárok na odpočet daně dle § 72 zákona o DPH. Došlo tak k nezákonnému neuznání nároku dlužníka na odpočet DPH jeho správcem daně, který se relevantně nevypořádal s dobrou vírou dlužníka v legalitu obchodů s pohonnými hmotami, a neprokázal dlužníkovi, že nejednal s vynaložením veškeré odborné péče, že nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, a ani neprokázal podvod na straně dlužníka v rámci realizovaných obchodních operací či jeho vědomost o takovém podvodu v přímé nebo nepřímé formě.
18. Žalovaný též nevyhověl řadě důkazních návrhů žalobce, čímž mu fakticky znemožnil účinně chránit svá práva a odstranit veškeré pochybnosti správce daně a žalovaného.
19. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Ve vyjádření k žalobě ze dne 19. 11. 2020 setrval na argumentaci uplatněné v napadených rozhodnutích. Konstatoval, že ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu dopadá výhradně na rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, na daný případ je tudíž nelze aplikovat.
21. Žalovaný dále odmítl názor žalobce o narušení daňové neutrality a pokusu o dvojí výběr daně. Uvedl, že každému plátcí daně vzniká samostatná daňová povinnost a povinnost priznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného. Tato povinnost dopadá na každého jednotlivého plátce daně, a to i v případě, kdy se jedná o postupný či řetězový obchod s totožným zbožím. Problém nastává v situaci, kdy je nárok na odpočet daně uplatněn podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Právě taková situace představuje narušení principu neutrality DPH, neboť odpočet daně se stává výnosem účastníků daňového podvodu. Soudní

praxe proto dovodila, že za takových podmínek nárok na odpočet daně vůbec nevzniká. Odepření nároku na odpočet daně v obecné rovině nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Správce daně je povinen odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně, jestliže zjistí, že pro přiznání této výhody plynoucí z ustanovení unijního práva upravujících společný systém DPH nejsou naplněny podmínky z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném řetězci. Dodavateli žalobce VERAMI byla daň stanovena kvůli odepření nároku na odpočet daně v souvislosti s přijetím zdanitelných plnění zasažených podvodem na DPH. Dlužníkem uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu mu proto vůbec nevznikl. V důsledku toho mu vznikla povinnost uhradit daň, resp. vrátit neoprávněně nárokováný a vyplacený nadměrný odpočet. Ručení představuje zajišťovací institut. Žalobce jako ručitel nesplácí vlastní dluh, nýbrž dluh dlužníkův. Nelze tak dospět k závěru, že se jedná o totožnou daň, kterou je povinen uhradit v souvislosti s jím přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Výzvy k úhradě nedoplatku ručitelem proto nelze vůbec považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu nalézacího řízení, ale toliko za rozhodnutí ukládající žalobci platební povinnost z titulu ručení, která jsou vydávána v řízení při placení daní. Existence ručitelského závazku nijak nevyklučovala provedení nalézacího daňového řízení u žalobce, přičemž ani výsledky daňového řízení u žalobce (doměření daně za příslušná zdaňovací období) nevyklučovaly existenci ručitelského závazku.

22. K dalšímu žalobnímu bodu žalovaný konstatoval, že česká právní úprava obsažená v § 109 zákona o DPH je mírnější, než předpokládá právo Evropské unie. Tam, kde evropský zákonodárce předpokládá přímou odpovědnost za odvedení daně společně a nerozdílně s dlužníkem, česká právní úprava zavádí toliko subsidiární a akcesorický právní vztah k hlavnímu daňovému dluhu v podobě ručení. To je podstatné pro interpretaci závěrů obsažených v rozsudku NSS ve věci *KOVÁŘ plus*. Ten v rozhodující míře vychází z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*, z něhož plyne, že implementace ustanovení odpovídajícího čl. 205 směrnice nesmí být založeno na tzv. objektivní odpovědnosti bez zavinění, tedy nesmí být konstruováno takovým způsobem, aby se stalo v důsledku uplatnění právní domněnky pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné se takové odpovědnosti zprostit. Ke vzniku ručení je tedy třeba, aby k samotnému provedení platby tímto způsobem přistoupily další okolnosti svědčící o možném povědomí příjemce zdanitelného plnění o tom, že DPH z tohoto plnění nebude jeho dodavatelem uhrazena. Právě pro nedodržení tohoto standardu soud zrušil předchozí rozhodnutí o odvolání z roku 2016. Nyní vydaná rozhodnutí již tento standard beze zbytku naplňují. Závěr o vzniku ručení žalobce za daňový nedoplatek dlužníka je podpořen celou řadou objektivních okolností, která měla v žalobci vzbudit pochybnosti o úhradě DPH za příslušná zdaňovací období ze strany dlužníka.
23. 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.

24. Vzhledem k tomu, že i ostatní žalobní body žalovaný vyhodnotil jako nedůvodné, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

25. V replice k vyjádření žalovaného ze dne 30. 1. 2023 žalobce setrval na již dříve uplatněné argumentaci. Zdůraznil důsledky, které mu vzhledem k rozhodnutí orgánů finanční správy vznikly. V návaznosti na to následně popsal některé realizace obchodních případů.

V. Jednání konané dne 31. 1. 2023

26. Při jednání účastníci setrvali na již dříve písemně vyjádřené argumentaci.
27. *Soud* konstatoval obsah soudního a správního spisu. K důkazu konstatoval listiny předložené žalobcem v řízení před soudem – faktury a emailovou komunikaci dokládající průběh některých obchodních případů (č. l. 156–166). Soud neprováděl dokazování listinami, na něž žalobce odkazoval, které však již byly součástí daňového spisu. Ostatní písemně učiněné důkazní návrhy zamítl (viz níže). Pro nadbytečnost pak zamítl též při jednání žalobcem vznesený návrh na výslech svědka Š. K., pracovníka útvaru ochrany společnosti SLOVNAFT na pozici vyšetřovatel, který při hlavním líčení vedeném v trestněprávní větvi případu měl připustit podmínky cenotvorby na straně producenta pohonných hmot ve smyslu tvrzení žalobce. Soud se přiklonil k názoru žalovaného, že vzhledem k předmětu nyní projednávané věci by požadovaný výslech ničeho nepřinesl, neboť požadavky producenta pohonných hmot nebyly žalovaným samy o sobě zpochybňovány.

VI. Posouzení věci

28. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
29. Soud se v první řadě zabýval námitkou, že po provedeném zvláštním přezkumném jednání dne 20. 3. 2019 nabyly předmětné ručitelské výzvy *ex lege* právní moci na základě § 243 odst. 2 daňového řádu. Tento názor je lichý. Soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že ručitelské výzvy nejsou *stricto sensu* rozhodnutími vydávanými v nalézacím řízení, resp. že institut ručení se neuplatňuje v nalézacím řízení. Přestože samozřejmě nelze pominout veškeré právní aspekty ručitelských výzev, nutno v daném případě vycházet z členění provedeného § 134 odst. 3 daňového řádu. V uvedené souvislosti dále nelze nezmínit rozsudek ze dne 26. 11. 2020, č. j. 6 Afs 177/2019-30 (taktéž ve věci žalobce), v němž NSS dospěl k závěru, že § 243 odst. 2 daňového řádu se neuplatní, pokud by nabytí právní moci rozhodnutí týkajících se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, v důsledku ukončení přezkumného jednání nebo schválení zprávy o přezkumu bránilo správci daně

rozhodnout v souladu se závazným právním názorem, který vyslovil správní soud ve zrušujícím rozsudku. Tak by tomu teoreticky bylo i v nyní projednávané věci. Tento žalobní bod je tudíž nedůvodný.

30. Žalobce dále poukázal na porušení zásady daňové neutrality. Namítl, že prostřednictvím napadených rozhodnutí byl povinen uhradit daň z titulu ručení za společnost VERAMI, zároveň mu však z totožných obchodních transakcí byla doměřena DPH. Správce daně tak *de facto* usiluje o dvojitý výběr jedné a téže daně od stejného subjektu.
31. Nutno předeslat, že obdobnou námitkou, byť takříkajíc v opačném gardu se soud zabýval již v rozsudku ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201, jehož předmětem bylo právě doměření předmětné daně za shodná zdaňovací období přímo žalobci.
32. Pokud jde o skutkové okolnosti, je nezbytné zopakovat, 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.
33. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj posléze ve dnech 22. 4. a 7. 8. 2015 vydal šest rozhodnutí, jimiž vyzval společnost FAU jako ručitele k úhradě vzniklého nedoplatku na DPH. Odvolání společnosti FAU proti těmto výzvám zamítl žalovaný šesti rozhodnutími vydanými ve dnech 22. 9. 2016. Na základě žaloby podané ručitelem zdejší soud rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335, tato rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 12. 6. 2019, kasační stížnost proti němu nebyla podána. Žalovaný nicméně odvolání proti ručitelským výzvám opětovně zamítl, a to nyní žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 26. 5. 2020.
34. V mezidobí Specializovaný finanční úřad vydal dne 7. 2. 2017 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. Odvolání společnosti FAU proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/5300-22442-711492. Žalobu proti tomuto rozhodnutí zdejší soud zamítl již výše zmiňovaným rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201.
35. V nyní projednávané věci tedy žalovaný pravomocně rozhodl o uplatnění ručení vůči společnosti FAU ve vztahu k jejím transakcím s dlužníkem VERAMI, který byl jejím bezprostředním dodavatelem v obchodních řetězcích, jimiž se v předmětných zdaňovacích obdobích realizovaly tyto transakce spočívající v dodávkách pohonných hmot, v situaci, kdy již byla v právní moci rozhodnutí o odepření nároku na odpočet daně a uložení daňové povinnosti společnosti FAU z důvodu její účasti na daňovém podvodu týkajícím se týchž obchodních případů.
36. Ke vztahu institutů ručení a neuznání nároku na odpočet daně se NSS vyjádřil mimo jiné v rozsudku ve věci *KOVÁŘ plus*, jakož i v rozsudcích ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49, věc *R* -

Finance, či ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, č. 3844/2019 Sb. NSS, věc *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 nárokovatý 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.

37. 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, nicméně následně, po zrušení rozhodnutí o odvoláních proti ručitelství výzvám soudem, bylo právě o těchto odvoláních rozhodováno v momentě, kdy již byla pravomocná rozhodnutí o doměření daně samotnému ručiteli. V rozsudku ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK* přitom kasační 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*“.
38. V 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 ručitelských 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.

39. 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 uvedeného v rozsudku ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201, 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*“.
40. 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, *Mabagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření 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 odepření 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.
41. 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*).

42. 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]depření 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) odepřít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. (...) [O]depření 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.“*
43. 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 dvojí 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 plátcí 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 zoblednil skutkový stav ke dni svého rozhodování. Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze zoblednit v (dalším) doměřovacím řízení. Nelze nicméně vyloučit ani to, že byt' ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či neuhrazené 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.“

44. 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 vylákání 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 daní 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 řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl.“
45. 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 ve věci vedené jím pod sp. zn. 29 Af 92/2017, 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 tehdy 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.
46. 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. Z těchto důvodů dle názoru soudu ve věci 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.

47. Poněkud jiná situace však již vzniká v momentě, kdy je o uplatnění ručení pravomocně rozhodnuto v době, kdy je pravomocné a vykonatelné rozhodnutí o doměření daně přímo ručiteli, a to ve vztahu k totožným obchodním transakcím (v této souvislosti nutno zdůraznit, že žalovaný nepopírá, že by v daných případech nebyly zdaňovány totožné obchodní případy, tvrdí však, se jedná o samostatné daňové povinnosti, které spolu v zásadě nijak dále nesouvisí). Soud má, i s ohledem na obsah rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, č. 3675/2018 Sb. NSS, který se týkal společnosti FAU, za to, že v dané situaci nebylo uplatnění ručení společnosti FAU za nedoplatek jejího dodavatele VERAMI již na místě, neboť se jednalo o postup nepřiměřený, který způsobil dvojí (duplicitní) platební povinnost téže osoby za totožné obchodní transakce. V tomto ohledu lze odkázat též např. na bod 58. stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, v němž jmenovaná uvedla: „*Současná odpovědnost za cizí daň ve výši nároku na odpočet a odepření stejného nároku z důvodu jednoho a toho samého případu podvodu by zřejmě nebyla v souladu se zásadou proporcionality, obzvláště když obvykle navíc dojde také na trestní sankci podle vnitrostátního práva členských států (a nikoliv podle směrnice o DPH).*“ Žalobní bod poukazující na nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy při rozhodování o uplatnění ručení je tudíž opodstatněný a je důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí žalovaného.
48. Nad rámec přijatého závěru o zrušení napadených rozhodnutí se soud zabýval, byť již stručněji, i dalšími žalobními body. Při jejich hodnocení přitom vycházel z rozsudku ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201, v němž se zabýval v zásadě totožnými otázkami účasti společností FAU a VERAMI na podvodu na DPH, přičemž ani v nyní projednávané věci neshledal důvodu, pro nějž by se měl odchýlit od hodnocení jednotlivých skutkových a právních okolností, které v nyní projednávané věci vzhledem k prokázané vědomosti společnosti FAU o důsledcích jednání dlužníka VERAMI směřujícího k nezaplacení daně, vedlo k faktickému naplnění podmínek § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Na tento rozsudek tudíž zdejší soud výslovně odkazuje.
49. 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 krátit 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 v rozsudku ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102, věc *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.*“
50. 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.

51. 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 popsáným v důvodové zprávě, „*pokoušení*“ 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 („*pochtívi*“) obchodníci s pohonnými hmotami při navazování kontaktů a uzavírání obchodních transakcí v daném období.
52. 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 svojí 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.
53. Žalobce v první řadě odmítl, že by objektivní nestandardností mohl být kontraktační proces mezi společnostmi FAU a VERAMI, jimi dosažené smluvní podmínky a následný faktický průběh jednotlivých obchodních transakcí.

54. 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, aby se následný faktický průběh dodávek zboží odlišoval od obou dřívějších ujednání a odpovídal *modu operandi*, který musel být společnosti FAU (i dle jejich 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.
55. 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.
56. 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). 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.
57. 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.

58. 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 neobežřetný (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, 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.
59. 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.
60. 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, žalovaný se důkazními návrhy vznesenými společností FAU v napadených rozhodnutích výslovně zabýval. Soud se s důvody neprovedení navržených důkazů ztotožnil a ze shodných důvodů ani sám neprovedl obdobně navržené důkazy v žalobě.
61. K uvedenému nutno zdůraznit, že jednatel společnosti FAU V. C., stejně jako prokuristka této společnosti A. L. měli 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 Jaroslav Spratek, 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.

62. Otázku, zda provádění zálohových plateb přímo na účet producenta pohonných hmot bylo požadavkem společnosti SLOVNAFT, žalovaný nečinil spornou. 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.
63. Z uvedených důvodů soud neprováděl k důkazu záznam z reportáže ČT, která měla dosvědčit, že statutární zástupce společnosti SLOVNAFT je možné poměrně lehce kontaktovat.
64. 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.
65. 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 pro ni byly obchodně výhodné (což je poměrně logické), lepší než bylo možné zajistit nákupem od společností ČEPRO či přímo od garanta zahraničních prodejů společnosti SLOVNAFT společnosti CORTINA.

VII. Závěr a náklady řízení

66. Z výše uvedených důvodů soud dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
67. 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.
68. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, neboť jím napadená rozhodnutí žalovaného byla zrušena, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jeho advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Protože soud rozhodoval o šesti napadených rozhodnutích (tedy šesti samostatných nárocích, viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 1. 2023, č. j. 8 Afs 27/2021-67, věc *SULKOM*), aplikoval též § 12 odst. 3 advokátního tarifu. Sazbu mimosmluvní odměny tak stanovil dle součtu tarifních hodnot spojených věcí, tedy ve výši 9 500 Kč za jeden úkon právní služby [§ 7 bod 6., § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika ze dne 30. 1. 2023, účast na jednání před soudem dne 31. 1. 2023) a čtyři režijní paušály, a to ve výši 4 x 9 500 Kč a 4 x 300 Kč [§ 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 4 advokátního tarifu], tedy celkem 39 200 Kč. Protože právnická osoba zřízená podle zvláštních právních předpisů upravujících výkon advokacie, jejímž společníkem je žalobcův

advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 8 232 Kč, odpovídající dani, kterou je zmíněná právnická osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 18 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 65 432 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 10. února 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu