



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KONREO, v.o.s.**, sídlem Dobrovského 1310/64, Brno, insolvenční správkyň společnosti FAU s. r. o., v konkursu, sídlem Pekařská 1639/79a, Opava, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českosobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41871/17/ 5300-22442-711492, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

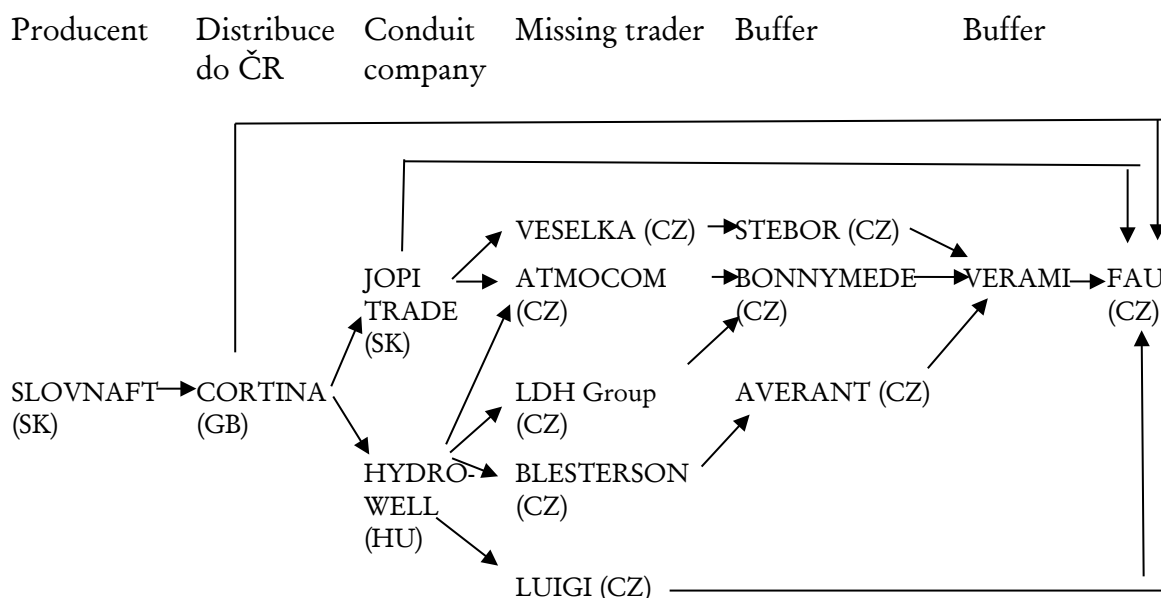
I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále také „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 2. 2017 doměřil daňovému subjektu FAU s. r. o. (dále jen „FAU“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až říjen 2013 v celkové výši 217 986 786 Kč. Správce daně zároveň společnosti FAU sdělil, že jí vznikla povinnost uhradit penále

v celkové výši 43 597 356 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání podaná žalobkyní a potvrdil dodatečné platební výměry.

[2] Správce daně neuznal odpočty daně uplatněné společností FAU z přijatých zdanitelných plnění od společností VERAMI International Company s.r.o. (dále jen „Verami“) a LUIGI AK s.r.o. (dále jen „Luigi“) spočívajících v dodávkách pohonných hmot (benzinu a motorové nafty). Podle správce daně se společnost FAU přijetím plnění od výše uvedených dodavatelů stala součástí podvodu na DPH. Ze všech objektivních okolností přitom 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. Žalovaný se ztotožnil s uvedenými závěry.

[3] Podle daňových orgánů docházelo k prodeji pohonných hmot v řetězcích subjektů znázorněných v tomto schématu:



[4] Zboží tedy 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 společnosti FAU bylo zboží přepravováno tak, že prvním kupujícím z rafinerie byla vždy společnost CORTINA Projects Limited, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „Cortina“), coby výhradní garant prodeje pohonných hmot z rafinerie Slovnaft mimo jiné do České republiky. Ta je následně prodávala společnostem JOPI TRADE, spol. s r. o., Slovenská republika (dále jen „Jopi Trade“), nebo HYDRO-WELL Kft., Maďarská republika (dále též „Hydro-Well“). Ty je posléze prodávaly prvním tuzemským článkům řetězce, jimiž byly společnosti VESELKA EXTRA, s.r.o. (dále též „Veselka“), ATMOCOM s.r.o. (dále jen „Atmocom“), LDH Group s.r.o. (dále jen „LDH Group“), BLESTERSON s.r.o. (dále též „Blesterson“) a Luigi. Společnost Luigi pak zboží prodávala přímo společnosti FAU, ostatní čtyři tuzemské společnosti je prodávaly přes další prostředníky společnosti VERAMI, která je poté prodávala společnosti FAU.

pokračování

[5] Společnosti Veselka, Atmocom, LDH Group, Blesterson a Luigi z daných transakcí neuhradily DPH, jejíž odpočet si další subjekty nárokovaly. Jedná se tedy o články řetězce, u kterých byla narušena neutralita DPH. Daňové orgány identifikovaly také další nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních transakcí, a tak dospěly k závěru o existenci daňového podvodu.

[6] Při posouzení, zda společnost FAU mohla a měla vědět o svém zapojení do transakce zasažené podvodem na DPH, vycházely daňové orgány z toho, že společnost FAU obchodovala s rizikovou komoditou a lze ji považovat za osobu, která má v oblasti obchodování s pohonnými hmotami mnohaleté a rozsáhlé zkušenosti. Daňové orgány dále poukázaly na skutečnost, že podmínky sjednané v kupní smlouvě uzavřené mezi společností FAU a dodavatelem Verami vůbec neodpovídaly faktickému průběhu obchodů uskutečněných mezi stranami. Společnost FAU také pořizovala pohonné hmoty od dodavatele Verami za nižší cenu (s výjimkou několika případů), než za jakou je prodávala rafinerie Slovnaft svému prvnímu odběrateli, společnosti Cortina. Neobvyklá výše ceny přitom měla 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. Cena nabízená dodavatelem Verami byla též nižší než vyvolávací cena společnosti ČEPRO, a.s. (dále též „Čepro“). Společnost Verami navíc za všechny dodávky uskutečněné pro společnost FAU inkasovala částku, jež nedostačovala ani na úhradu daně, kterou byla z těchto plnění povinna odvést. Přesto byla tato společnost, o jejíž finanční situaci nebylo nic známo, schopna dlouhodobě dodávat pohonné hmoty ve značných objemech. Obdobně dodavatel Luigi ve všech případech prodával společnosti FAU pohonné hmoty za nižší cenu, než za jakou rafinerie Slovnaft prodávala pohonné hmoty společnosti Cortina. Také částky zaplacené společností FAU dodavateli Luigi nestačily ani k uhrazení daňových povinností vzniklých z těchto plnění. Společnost Luigi nadto působila na trhu pohonných hmot pouze krátce a o její ekonomické situaci nebylo nic známo.

[7] Pokud jde o přijetí rozumných opatření a dobré víry společnosti FAU, daňové orgány zdůraznily, že v daném případě zkušený obchodník s pohonnými hmotami (společnost FAU) navazoval obchodní spolupráci se subjekty nikterak významnými, bez dohledatelné podnikatelské historie a s nízkým zapsaným základním kapitálem (společnosti Verami a Luigi). Společnost FAU si sice před zahájením obchodní spolupráce s těmito dodavateli ověřila, 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 dle daňových orgánů nelze považovat za dostatečná opatření, jimiž by společnost FAU mohla dostatečně účinně předejít své účasti na podvodu na DPH.

[8] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně, který žalobu zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že společnosti FAU byla doměřena DPH, kterou již tento daňový subjekt byl povinen uhradit z titulu ručení za společnost Verami. Žalobkyně v této souvislosti namítla, že správce daně *de facto* usiluje o dvojitý výběr jedné a téže daně. Krajský soud k tomu konstatoval, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu lze stanovit daňovou povinnost na DPH, byť z totožných transakcí, více subjektům. Tato možnost je 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. Krajský soud také zdůraznil, že případy odepření odpočtu daně je třeba odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby, nelze tedy dovozovat, že uplatnění jednoho institutu (ručení) logicky vylučuje použití institutu druhého (doměření daně, odepření odpočtu). Podle krajského soudu je nicméně zároveň otázkou přiměřenosti, zda správce daně uplatní ručení i odepření nároku na odpočet daně. Odepření nároku na odpočet daně je však primárním postupem, neboť jde o stanovení daně přímo dané osobě. Krajský soud poukázal také na skutečnost, že daň dosud nebyla společností FAU uhrazena, a to ani z titulu ručení za společnost Verami. V posuzované věci tedy nebylo překážkou pro odepření nároku na odpočet daně společnosti FAU, že tato společnost byla již dříve vyzvána jako ručitelka k úhradě nedoplatku na DPH za společnost Verami.

[9] K podmínkám, za jejichž splnění je správce daně oprávněn odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně s ohledem na to, že dotčená obchodní operace byla zasažena podvodem na DPH, krajský soud uvedl, že žalobkyně neuplatnila žádné námítky týkající se první podmínky (tedy k otázce, zda plnění, z něhož byl odpočet daně uplatňován, bylo součástí řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH).

[10] Ve vztahu k druhé podmínce (tedy k otázce 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) krajský soud poukázal na to, že pohonné hmoty jsou vysoce rizikovou komoditou z hlediska placení DPH, že společnost FAU byla dlouholetým a významným subjektem na trhu s pohonnými hmotami a že k zdanitelným plněním došlo krátce před nabytím účinnosti zákona č. 234/2013 Sb., který zpříšňoval podmínky kladené na distributory pohonných hmot. Krajský soud dále poukázal na nestandardní okolnosti v kontraktačním procesu mezi společností FAU a jejími dodavateli Verami a Luigi. Krajský soud přisvědčil daňovým orgánům také v tom, že společnost FAU si musela být vědoma skutečnosti, že společnost Verami jí dodávala pohonné hmoty za nižší cenu, než za jakou je prodávala rafinerie Slovnaft společnosti Cortina. Podle krajského soudu bylo v daném případě nestandardní také to, že společnost FAU hradila společnosti Verami pouze 12 % z celkové ceny zboží včetně DPH, tedy částky nepostačující ani k úhradě DPH. Žalobkyně v této souvislosti poukazovala na systém záloh hrazených společností FAU přímo rafinerii Slovnaft, která přeplatky z těchto záloh následně vypořádala se společností Verami. Krajský soud k tomu uvedl, že společnost FAU se vydala všanc jí do té doby neznámému obchodnímu partnerovi a sama se tak předem zbavila dohledu nad vypořádáním záloh a doplatků. Dalším následkem důvěry společnosti FAU neodpovídající objektivním okolnostem bylo to, že dobrovolně přijala postavení ručitele za případně neodvedenou daň z přijatých zdanitelných plnění.

[11] Krajský soud shledal nedůvodnými také námítky týkající se třetí podmínky (tj. přijetí dostatečných opatření, která by zabránila účasti daňového subjektu na podvodu). Přítomné objektivní rizikové okolnosti měly dle krajského soudu ve společnosti FAU vzbudit důvodné pochybnosti o možném podvodném účelu nabízených transakcí. Za takové situace nebylo možné se spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících.

pokračování

II. Kasační stížnost žalobkyně, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[12] **Žalobkyně** (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka nejprve poukázala na skutečnost, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj ve dnech 22. 4. 2015 a 7. 8. 2015 vydal rozhodnutí, kterými vyzval společnost FAU jako ručitele k úhradě nedoplatku na DPH za společnost Verami. Žalovaný zamítl odvolání společnosti FAU proti těmto výzvám rozhodnutími ze dne 22. 9. 2016. Podle stěžovatelky v situaci, kdy nejprve došlo k vydání ručitelských výzev, již nebylo možné u totožných obchodních transakcí společnosti FAU odepřít nárok na odpočet DPH. Z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž plyne, že daňové orgány nemohou z jedné obchodní transakce inkasovat dvojí DPH. Stěžovatelka dodala, že souběh těchto rozhodnutí ve skutečnosti povede dokonce ke trojímu zdanění. Stěžovatelka rovněž namítla, že pokud jeden správce daně vyzval společnost FAU jako ručitele k úhradě nedoplatku, postavil tímto postupem najisto, že k poskytnutí plnění skutečně došlo a že plnění mělo takovou hodnotu, jaká odpovídá výši nedoplatku poskytovatele plnění na DPH. Také z tohoto důvodu nemohl jiný správce daně následně doměřit společnosti FAU daň se zdůvodněním, že plnění byla součástí podvodu na DPH. Stěžovatelka dále rozvedla, jaké konkrétní důsledky má pro společnost FAU souběžné vydání rozhodnutí o odepření odpočtu na DPH a výzvy k úhradě nedoplatku na DPH z titulu ručení, a to jednak v podobě několikanásobného zdanění, jednak v řízeních o daňové exekuci a v insolvenčním řízení.

[13] Stěžovatelka dále uplatnila námitky, kterými rozporuje závěr krajského soudu o existenci objektivních podezřelých okolností (tedy splnění druhé podmínky). Podle stěžovatelky krajský soud dovedl existenci takových okolností, aniž by specifikoval, co a z jakého důvodu považuje za standard přiměřený obchodním operacím na trhu s pohonnými hmotami. Stěžovatelka se ale domnívá, že standard obchodních operací musí být předmětem dokazování. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Společnost FAU se přitom již v daňovém řízení domáhala toho, aby daňové orgány zkoumaly obvyklý standard, a činila v tomto směru důkazní návrhy. Napadený rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný také v bodech, v nichž krajský soud poukázal na skutečnost, že předmětem plnění byly pohonné hmoty, že společnost FAU byla dlouholetým obchodníkem s pohonnými hmotami a že v době realizace obchodních transakcí probíhal legislativní proces, který vedl ke zpřísnění podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot. Krajský soud na tyto skutečnosti poukázal, aniž by konkrétně uvedl, co z nich dovozuje pro posouzení nynější věci. Stěžovatelka zároveň namítla, že z uvedených skutečností nelze dovozovat, že společnost FAU měla být obezřetnější. Stěžovatelka krajskému soudu vytkla také to, že v rozporu se zákazem překvapivých rozhodnutí založil svůj rozsudek na částečně odlišném odůvodnění než žalovaný.

[14] K tvrzené nestandardnosti spočívající v nedodržování rámcové kupní smlouvy uzavřené dne 30. 4. 2013 mezi společnostmi FAU a Verami stěžovatelka poukázala na to, že podstatné podmínky spolupráce uvedených společností byly dohodnuty na jednání mezi zástupci společností dne 19. 4. 2013. Dle stěžovatelky není zřejmé, z čeho krajský soud dovedl, že nebyla dodržena ani dohoda mezi zástupci společností ohledně způsobu úhrady pohonných hmot. Krajský soud také klade k tíži společnosti FAU, že obchodovala se společností Verami, aniž by se blíže zabýval tím, zda vůbec mohla obchodovat napřímo

se společností Slovnaft. Krajský soud dále přehlíží, že obchodní spolupráce probíhala řádně a že případné nedostatky v dodávkách smluvní strany vyřešily. V odchýlení se od rámcové kupní smlouvy tudíž nelze spatřovat objektivní podezřelou okolnost. Stěžovatelka odkázala rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž předložení smluvní dokumentace slouží primárně k prokázání existence poskytnutého plnění a která zdůrazňuje význam běžné obchodní praxe.

[15] Stěžovatelka dále namítla, že společnost FAU neměla právní prostředek, jak by mohla zjistit konkrétní cenu, za kterou společnost Slovnaft dodávala pohonné hmoty svému odběrateli, společnosti Cortina. Krajský soud se blíže nezabýval prodejními cenami společnosti Slovnaft, jen povšechně konstatoval, že je společnost FAU musela znát díky přístupu k informacím z Rotterdamské burzy. Podle stěžovatelky však pro tento závěr není ve spise žádná opora. Producenti pohonných hmot nejsou bez dalšího vázáni cenami na burze v Rotterdamu. Společnost FAU proto v daňovém řízení navrhla provedení důkazu vyjádřením na trhu etablovaných producentů pohonných hmot, kteří mohli správci daně sdělit, jaká byla nejnižší cena pohonných hmot, za kterou nabízeli svým odběratelům pohonné hmoty v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Správce daně ale tyto důkazy neprovedl. Stěžovatelka poukázala rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že cena, za kterou nabízí pohonné hmoty společnost Čepro, není cenou obvyklou (žalovaný přitom ve svém rozhodnutí argumentoval právě poukazem na cenu společnosti Čepro). Stěžovatelka tedy setrvala na stanovisku, že společnost FAU odebírala pohonné hmoty od společnosti Verami za ceny, které byly přiměřené a nemohly v ní vzbudit obavy o zákonnosti plnění. Tyto ceny nebyly vždy nejnižšími cenami v daném místě a na daném trhu.

[16] Pokud jde o nestandardní okolnosti spočívající v tom, že platby učiněné ve prospěch společnosti Verami nepostačovaly ani na úhradu DPH, stěžovatelka poukázala na systém zálohových plateb hrazených přímo na účet společnosti Slovnaft. V obchodním řetězci pak docházelo k vypořádání přeplatku společnosti FAU na zálohách, čímž byla uhrazena plná kupní cena vůči společnosti Verami. Stěžovatelka namítla, že popsany způsob úhrady vycházel z požadavku společnosti Slovnaft a že obdobně postupovali i jiní producenti pohonných hmot, jedná se tak o běžnou praxi v podnikatelském prostředí. Podle stěžovatelky byla společnost FAU v dobré víře, že v rámci jednotlivých transakcí v řetězci dochází k vyrovnání přeplatku a že tedy společnosti Verami je hrazena plná kupní cena včetně DPH. Stěžovatelka poukázala také na případ, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že samotné provádění zálohových úhrad na účet rafinerií není ničím neobvyklým. Stěžovatelka také („pro názornost“) podrobně rozepsala finanční toky dokládající způsob úhrad za dodané pohonné hmoty ve zdaňovacích obdobích květen, červenec a září 2013. Tímto rozpisem dokládala, že společnost FAU provedla úhrady za dodávky v plném rozsahu, a to včetně úhrady DPH.

[17] Stěžovatelka dále poukázala na rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2020 (vydané ve věci ručitelského závazku uplatněného vůči společnosti FAU za plnění poskytnuté společností Verami). Žalovaný v něm uvedl, že existenci přeplatků vylučuje vyjádření společnosti Slovnaft získané správcem daně v rámci mezinárodní spolupráce. Nahlížením do spisu o daňové kontrole společnosti Verami stěžovatelka získala faktury, kterými

pokračování

společnost Slovnaft fakturovala dodání pohonných hmot svému prvnímu odběrateli, společnosti Cortina. Z těchto faktur je zřejmé, 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. Stěžovatelce není zřejmé, zda byl tento přeplatek následně řádně vypořádán. Stěžovatelka nicméně zdůraznila, že tyto nesrovnalosti zjistila až ze spisové dokumentace daňových orgánů a že při realizaci obchodních transakcí o těchto skutečnostech nevěděla a ani vědět nemohla. Stěžovatelka zároveň namítla, že uvedený rozpor musel být daňovým orgánům znám z jejich úřední činnosti. Jednalo se přitom o skutečnost, kterou měly daňové orgány zkoumat, neboť může být významná z hlediska zjištění „osudu“ neuhrazené daně v obchodním řetězci. Podle stěžovatelky je v této souvislosti absurdní, že žalovaný odmítl pro údajnou nadbytečnost provést důkazy navržené společností FAU v odvolacím řízení za účelem prokázání existence systému vypořádání přeplatků záloh na kupní ceny pohonných hmot.

[18] Podle stěžovatelky jsou nesprávné také závěry krajského soudu o nepřijetí adekvátních opatření k zamezení účasti na podvodném řetězci. Stěžovatelka je názoru, že přijala maximální možná opatření. Ani sama finanční správa nemá dostatek nástrojů k tomu, aby mohla na základě dostupných informací eliminovat nákup zboží od (v budoucnu) podezřelých dodavatelů. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na nákup mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím od společnosti, která byla podezřelá z karuselových podvodů a u které už dokonce v době uzavření obchodu probíhala daňová kontrola v souvislosti s podvody na DPH.

[19] Stěžovatelka dále namítla, že nezákonný je rovněž závěr krajského soudu o dostatečně provedeném dokazování ze strany daňových orgánů. V této souvislosti poukázala zejména na neprovedení výslechu zástupců společnosti Slovnaft, který navrhovala za účelem potvrzení existence požadavku na provádění zálohových faktur a požadavku na výši záloh.

[20] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že předmětem soudního přezkumu v této věci nejsou ručitelské výzvy. Nárok na odpočet daně na vstupu uplatněný dlužníkem a nedoplatek na dani jeho dodavatele, k jehož úhradě byl vyzván jako ručitel, jsou dle žalovaného dva odlišné nároky, které se vzájemně nepodmiňují ani nevylučují. Zatímco odepření nároku na odpočet má zabránit tomu, aby se dlužník na úkor veřejných rozpočtů protiprávně obohatil, úhrada daně na základě ručitelského závazku má zajistit uspokojení existující daňové pohledávky (nedoplatku) veřejných rozpočtů za dodavatelem dlužníka. Dlužník jako ručitel nesplácí vlastní dluh, nýbrž dluh jiného daňového subjektu. Opačný závěr nelze dovozovat ani ze stěžovatelkou citované judikatury. I kdyby však nebylo souběžné uplatnění obou nároků možné, dle žalovaného nemůže být výzva směřující k úhradě nedoplatku ručitelem překážkou pro správné stanovení daně dlužníkovi. Žalovaný v této souvislosti připomněl, že dle judikatury Soudního dvora se zásady neutrality nemůže úspěšně dovolávat ten, kdo se úmyslně podílí na daňovém úniku. Správce daně je pak povinen odepřít nárok na odpočet daně všem subjektům, které ho uplatnily podvodným či zneužívajícím způsobem, a to v plné výši. Pokud by tak Nejvyšší správní soud přece jen dospěl k závěru, že uplatnění ručení vůči dlužníkovi a odepření jím uplatněného nároku

na odpočet v nalézacím řízení není slučitelné, pak je namístě upřednostnit právě odepření podvodně uplatněného nároku na odpočet.

[21] Žalovaný nesouhlasí ani s argumentací stěžovatelky, že vydáním ručitelských výzev byla osvědčena řádnost posuzovaných transakcí a vyloučen závěr o vědomé účasti dlužníka na daňovém podvodu. Daň na vstupu i daň na výstupu je vypočtena ze smluvené výše úplaty za zdanitelné plnění, nikoli z jeho tržní hodnoty či ceny obvyklé. Skutečnost, že byl dlužník jako ručitel vyzván k úhradě daně v souvislosti s přijetím konkrétních zdanitelných plnění, proto nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce, zda nedošlo v rámci obchodování s tímto zdanitelným plněním v řetězci k jakýmkoli cenovým nestandardnostem či odchylkám od ceny obvyklé. Žalovaný také odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž překážkou pro odepření nároku na odpočet daně daňovému subjektu, který se vědomě účastnil daňového podvodu, není skutečnost, že chybějící daň byla zajištěna a vybrána prostřednictvím zajišťovacích příkazů u toho článku řetězce, který ji byl povinen odvést do veřejného rozpočtu. V nyní posuzovaném případě přitom ze strany dlužníka ani jemu předcházejících článků řetězce k následné úhradě nedošlo, a to ani na základě ručitelských výzev. Podle žalovaného je dále mylná domněnka stěžovatelky, že dlužník zaplatil daň již v ceně plnění svým dodavatelům. Za situace, kdy dlužník věděl, či vědět měl a mohl, že daň nebude v důsledku spáchání daňového podvodu uhrazena do veřejného rozpočtu, nelze považovat zaplacení kupní ceny za úhradu daně.

[22] Ve vztahu k prokazování existence objektivních okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o spáchání daňového podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, žalovaný konstatoval, že za adekvátní referenční rámec pro posuzování standardnosti určitých transakcí nelze bez dalšího považovat pouze okolnosti transakcí obvykle realizovaných daňovým subjektem. Podle žalovaného není napadený rozsudek v tomto bodě nepřekoumatelný ani překvapivý, krajský soud posoudil věc ve světle skutečností, které považoval za významné i žalovaný.

[23] Podle žalovaného je dále absurdní argumentace stěžovatelky směřující k závěru, že běžnou obchodní praxí je realizovat po uzavření rámcových smluv obchodní transakce v rozporu s takovými smlouvami. K závěru o opaku není třeba zvláštních odborných znalostí o obchodních zvyklostech v daném odvětví. Žalovaný zdůraznil, že nerespektované smluvní podmínky nepředstavovaly nějaká vedlejší ujednání, ale jednalo se o podmínky upravující úhradu kupní ceny a způsob přepravy. Z průběhu transakcí a z argumentace stěžovatelky pak vyplývá, že společnost FAU se patrně nikdy nehodlala smluvními podmínkami řídit. Jediným smyslem existence těchto smluv tak bylo zastření skutečného průběhu daných transakcí. Žalovaný zároveň poukázal na *zápis z jednání o platebních podmínkách dodávek PHM* ze dne 19. 4. 2013, který dokládá, že již před uzavřením rámcových smluv dne 30. 4. 2013 existovalo jiné ujednání společnosti FAU s obchodní společností Verami o platebních podmínkách, které počítalo s úhradami ve prospěch producentů pohonných hmot. Součástí tohoto ujednání bylo, že společnost FAU bude provádět úhrady ve prospěch společnosti Verami alespoň ve výši DPH z daných transakcí. Ani to však nečinila, na což správně poukázal krajský soud v napadeném rozsudku.

[24] Ohledně nestandardní okolnosti spočívající v poklesu ceny v řetězci žalovaný poukázal na skutečnost, že dodavatelé byli schopni dodat společnosti FAU pohonné hmoty

pokračování

za cenu nižší, než odpovídala cenám na komoditní burze, a zároveň za cenu nižší, než nabízel výhradní distributor pohonných hmot pocházejících z rafinerie Slovnaft. To přitom nebylo odůvodněno nějakými objektivními faktory, jakými mohla být třeba délka skladování či nižší kvalita. Společnosti FAU bylo zároveň, přes existenci delší fakturační cesty, zboží reálně dodáváno přímo z rafinerie, a to přes výhradního distributora. Za této situace je však takřka vyloučeno, že ziskové by takové transakce pro dodavatele mohly být i za předpokladu, že by jejich „zisk“ nepředstavovala právě neuhrazená daň. Navíc přímí dodavatelé společnosti FAU nebyli etablovanými obchodníky s pohonnými hmotami, ale subjekty s krátkou historií a bez reálného majetkového zázemí, od kterých společnost FAU dostala jednoho dne e-mail s nabídkou levnějších pohonných hmot. Tím se posuzovaný případ v podstatných ohledech liší od případu popsaného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021-102 (věc *Kopos-Oil*), kde ve prospěch daňového subjektu hrála významnou roli dlouhodobá spolupráce s jeho dodavatelem a jejich statutárními orgány. Podle žalovaného muselo být společnosti FAU zřejmé, že cena za pohonné hmoty, kterou jí účtovali přímí dodavatelé, byla nižší než cena, za kterou mohli tito dodavatelé pohonné hmoty sami pořídit.

[25] K úhradám záloh na zahraniční účet rafinerie žalovaný uvedl, že společnost FAU nemohla být v dobré víře, že daň bude jejími dodavateli uhrazena na základě vypořádání vzájemných přeplatků a nedoplatků mezi těmito dodavateli a rafinerií. Jestliže se společnost FAU zavázala, že svým dodavatelům bude hradit úplatu alespoň ve výši DPH, kterou byli povinni v souvislosti s transakcemi odvést, avšak poté tak nepostupovala, jedná se o ukázkovou absenci dobré víry. Nebylo přitom úkolem daňových orgánů ověřovat vypořádání přeplatků mezi dodavateli společnosti FAU a rafinerií. Stěžovatelka začala tvrdit existenci popisovaného systému vypořádání záloh až v řízení před krajským soudem a nyní se hlavně snaží daný případ znepřehlednit a podstatné okolnosti rozmělnit. Žalovaný zároveň nijak nezpochybňoval, že by rafinerie nevypravila dodávky pohonných hmot, pokud by společnost FAU neuhradila zálohu přímo na její účet. To však pozici stěžovatelky neposiluje, popsaný způsob obchodování totiž dokládá, že společnost FAU si byla vědoma toho, odkud jí odebírané pohonné hmoty pochází. Tato skutečnost pouze dokresluje pochybnosti o účelu zapojení společností Verami a Luigi do řetězových dodávek.

[26] Krajský soud doplnil dokazování ohledně obchodů se společností ENERGOTRADE a.s. (dále jen „Energotrade“), na které stěžovatelka poukázala také až v soudním řízení. Dle žalované však výsledek tohoto dokazování nedokládá, že by společnost FAU postupovala v nyní posuzovaném případě v dobré víře a v souladu s běžnou obchodní praxí, ale přesný opak. Žalovaná v této souvislosti poukázala na další rozdíly nynější věci od případu, který Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku *Kopos-Oil*.

[27] Žalovaný odmítl také argument stěžovatelky, že bylo nutné vyhovět požadavku rafinerie na poskytnutí zálohových plateb. Za standardní by bylo možné považovat, kdyby reálný tok peněz a zboží v řetězovém obchodu kopíroval fakturační tok. Provádění plateb rafinerii jako prvnímu článku řetězce ze strany společnosti FAU jako pátého až sedmého článku řetězce tak nedává smysl. Za této situace by bylo možné považovat za přiměřené takové opatření, které by vyloučilo, že nedojde k daňové ztrátě. V dané situaci nebylo takovým opatřením pouhé nahlédnutí do veřejných rejstříků.

[28] **Stěžovatelka** reagovala na vyjádření žalovaného replikou. V té nejprve namítla nezákonnost dodatečných platebních výměrů, kterými správce daně v posuzovaném případě doměřil DPH společnosti FAU. Tato nezákonnost dle stěžovatelky spočívá ve způsobu stanovení splatnosti dodatečných platebních výměrů, který má za následek jejich nepřezkoumatelnost. K této vadě by tak soud měl přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka také uvedla, že v době podání žaloby právní názor správce daně ohledně možnosti stanovit splatnost dodatečných platebních výměrů okamžikem jejich doručení odpovídal zaběhnuté praxi správců daně, kterou napravil až rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2023, č. j. 4 Afs 42/2023 - 41. Stěžovatelka poukázala rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2023, č. j. 6 Afs 91/2023-35.

[29] V replice stěžovatelka dále pokračovala ve své polemice s názorem žalovaného o přípustnosti souběžného uplatnění ručitelského závazku a odepření nároku na odpočet. Podle stěžovatelky takový postup významně narušuje princip neutrality daně, vede fakticky ke dvojímu (respektive dokonce trojímu) zdanění jedné obchodní transakce, zároveň narušuje princip přiměřenosti. Stěžovatelka zopakovala také svou argumentaci, že jednání společnosti FAU bylo dostatečně obezřetné a že opačné závěry žalovaného nejsou ničím podložené. V této souvislosti poukázala na on-line dostupný přehled cen ropných produktů v Evropě ze dne 15. 5. 2023 (připravený společností S&P Global Commodity Insights) a na výslech svědka Ing. Š. K., zaměstnance společnosti Slovnaft, provedený v rámci hlavního líčení konaného dne 26. 1. 2023 před Krajským soudem v Ostravě – pobočkou v Olomouci v trestní věci sp. zn. 28 T 6/2021. Dle stěžovatelky z uvedených důkazů vyplývá, že ropné produkty se v rámci EU prodávají i za ceny nižší, než je cena na rotterdamské burze, a že takto prodávala pohonné hmoty rovněž společnost Slovnaft. Stěžovatelka dále namítla, že v rozhodné době bylo možné legálně dovážet ropné produkty např. z Ruské federace a Běloruska, kde jejich producenti nebyli cenově vázáni na rotterdamskou burzu, a producenti z EU tak nutně museli mít možnost reagovat na uvedenou skutečnost. Podle stěžovatelky je nesprávná také úvaha žalovaného, že zapojení přímých dodavatelů stěžovatelky do řetězce nemělo ekonomický smysl. Společnost FAU obchodovala se společností Verami z toho důvodu, že společnost Cortina jí nebyla dle vlastního tvrzení schopná pohonné hmoty dodávat, neboť volnou dodávkovou kapacitu prodala jiným společnostem. Taková situace není neobvyklá při obchodování s pohonnými hmotami.

[30] K úhradám záloh na účty společnosti Slovnaft stěžovatelka namítla, že žalovaný vykládá nepřesně obsah zápisu z jednání o platebních podmínkách dodávek pohonných hmot. Společnost FAU postupovala v souladu s tímto ujednáním. Stěžovatelka zároveň opětovně zdůraznila, že systém předplateb na účet rafinerie byl běžný při obchodování se společností Slovnaft. Společnost FAU přistoupila na tento požadavek také s ohledem na to, aby docházelo k úhradám záloh včasné a aby nedocházelo ke zpoždění dodávek pohonných hmot. V rozhodné době nebylo pravidlem, že by mezibankovní transakce trvaly minuty, ale pravidelně spíše hodiny až dny. Společnost FAU přitom musela s ohledem na nedostatek skladových prostor koordinovat příjezd vlakových cisteren s odbytem pohonných hmot. Přestože se to tak žalovanému nemusí jevit, rafinerie je tím, kdo určuje podmínky obchodování.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přípustnosti námitek uplatněných stěžovatelkou v řízení o kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[32] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti namítla nezákonnost dodatečných platebních výměrů, kterými správce daně v posuzovaném případě doměřil DPH společnosti FAU. Tato nezákonnost má spočívat ve způsobu stanovení splatnosti dodatečných platebních výměrů. Nejvyšší správní soud ale konstatuje, že stěžovatelka uvedenou námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv jí nic nebránilo v tom, aby tak učinila. Nejedná se přitom o námitku, ke které by soud měl přihlídnout z moci úřední. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že soudní přezkum rozhodnutí správního orgánu je založen na dispoziční zásadě, čemuž odpovídá požadavek přezkumu jen v mezích žalobních bodů upravený v § 75 odst. 2 s. ř. s. Z uvedeného pravidla existují určité výjimky, soud musí i z úřední povinnosti přihlídnout například k nicotnosti správního rozhodnutí (viz § 76 odst. 2 s. ř. s.), k vadám řízení, které brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS), k prekluzi práva doměřit či vyměřit daň (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS) atd. Případné nesprávné stanovení splatnosti platebního výměru ale zcela jistě není srovnatelnou vadou. Argumentaci stěžovatelky, že má bez dalšího za následek nepřezkoumatelnost platebního výměru a soud by k ní měl přihlídnout i *ex offio*, nelze přisvědčit.

[33] Neobstojí ani tvrzení stěžovatelky, že teprve nedávná judikatura Nejvyššího správního soudu dovedla nesprávnost dříve zaběhnuté praxe správců daně spočívající ve stanovení splatnosti doměřené daně k okamžiku doručení dodatečného platebního výměru daňovému subjektu. Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 42/2023-41 a č. j. 6 Afs 91/2023-35 navazují na právní názor vyslovený již v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, věc *AB Chemitrans*, č. 3735/2018 Sb. NSS. Rozsudek ve věci *AB Chemitrans* byl přitom vydán dlouho před skončením řízení před krajským soudem vedeným v nyní posuzované věci, stěžovatelka tak měla dost prostoru vznést námitku nezákonnosti dodatečných platebních výměrů již v tomto řízení. Uvedenou kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost blíže nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[34] Ostatní kasační námitky Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako přípustné, a tak přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rámci těchto řádně uplatněných důvodů. Zároveň dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[35] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Námitka nepřezkoumatelnosti

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je nicméně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Konstatování nepřezkoumatelnosti by tedy mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „*není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky...*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[37] Napadený rozsudek je přezkoumatelný, neboť je kvalitně a podrobně odůvodněn. Obdobně jako v řízení o kasační stížnosti i v řízení před krajským soudem činila stěžovatelka obsáhlá podání, v nichž se žalobní argumentace mnohdy v různých podobách opakovala. Krajský soud proto postupoval racionálně, pokud uspořádal svůj rozsudek do několika částí, u každé z nich identifikoval jádro žalobní argumentace a k tomuto se uceleně vyjádřil. Nebylo jeho povinností vyjádřit se ke každému tvrzení uvedenému v žalobě. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze spatřovat ani v tom, že krajský soud výslovně nespécifikoval, co a z jakého důvodu považuje za standard přiměřený obchodním operacím na trhu s pohonnými hmotami. Není pravda, že by standard určitých obchodních operací musel být vždy výslovně vymezen a musel by nutně být předmětem dokazování (k tomu viz níže bod [72] tohoto rozsudku). K otázce dokazování vyjádřením etablovaných producentů pohonných hmot ohledně nejnižší ceny, za kterou v posuzovaném období dodávali pohonné hmoty svým odběratelům, viz níže bod [82]. K neprovedení důkazu výsledkem statutárních zástupců společnosti Slovaft, respektive odborným vyjádřením uvedené společnosti viz níže bod [95]. Zároveň je zřejmé, co krajský soud dovozoval z poukazu na skutečnost, že předmětem plnění byly pohonné hmoty, že společnost FAU byla dlouholetým obchodníkem s pohonnými hmotami a že v době realizace obchodních transakcí probíhal legislativní proces, který vedl ke zpřísnění podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot. Z napadeného rozsudku jednoznačně plyne, že krajský soud považoval tyto skutečnosti za objektivní skutkové okolnosti svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu.

III.B Souběžná aplikace odepření nároku na odpočet daně a ručení za zaplacení daně dodavatelem

[38] Stěžovatelka dále uplatnila námitky týkající se souběhu nároku na odpočet daně na vstupu uplatněného společností FAU a nedoplatku na dani společnosti Verami, k jehož úhradě byla společnost FAU vyzvána jako ručitel na základě § 109 zákona č. 235/2004 Sb.,

pokračování

o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Podle stěžovatelky nebylo možné u totožných obchodních transakcí nejprve vydat ručitelské výzvy a následně společnosti FAU odepřít nárok na odpočet DPH. Takovým postupem došlo ke dvojímu zdanění, byla narušena daňová neutralita a princip přiměřenosti.

[39] Nejvyšší správní soud konstatuje, že Finanční úřad pro Jihomoravský kraj v lednu a únoru 2015 vydal platební výměry, kterými vyměřil a v některých případech doměřil společnosti Verami DPH za zdaňovací období květen až říjen 2013. Společnost Verami neuhradila takto stanovenou daň. Dne 27. 2. 2015 byl zjištěn její úpadek a prohlášen konkurs na její majetek. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj dále 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 takto vzniklého nedoplatku na DPH v celkové výši 200 374 719,53 Kč. Žalovaný zamítl odvolání společnosti FAU proti těmto výzvám šesti rozhodnutími vydanými ve dnech 22. 9. 2016 a 13. 10. 2016. Dne 7. 2. 2017 správce daně vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil společnosti FAU daň z přidané hodnoty za shodná zdaňovací období (tyto dodatečné platební výměry jsou předmětem soudního přezkumu v nynější věci).

[40] Pro úplnost lze dodat, že krajský soud rozsudkem ze dne 9. 5. 2019, č. j. 29 Af 102/2016-335, zrušil uvedená rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání společnosti FAU proti ručitelským výzvám. Žalovaný poté opětovně zamítl odvolání proti ručitelským výzvám, a to rozhodnutími ze dne 26. 5. 2020. Krajský soud však rozsudkem ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276, zrušil také tato rozhodnutí žalovaného. O kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku krajského soudu č. j. 29 Af 48/2020-276 je u Nejvyššího správního soudu nyní vedeno řízení pod sp. zn. 2 Afs 157/2023.

[41] Ručení příjemce zdanitelného plnění je upraveno v § 109 zákona o DPH. Společnost FAU byla konkrétně vyzvána k úhradě nedoplatku na dani společnosti Verami podle § 109 odst. 2 písm. b) uvedeného zákona, podle něž *příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.*

[42] K institutu ručení příjemce zdanitelného plnění a jeho vztahu k odepření nároku na odpočet daně judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že se jedná o dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Zatímco odepření nároku na odpočet daně se uplatní v nalézací fázi daňového řízení, ručení za nezaplacenou daň dodavatele spadá do fáze placení daní. V této fázi daňového řízení funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu. Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění tak není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH. Ručení tudíž nemá před odepřením nároku na odpočet daně přednost (viz rozsudky ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, ve věci *Kovář plus*, č. 3706/2018 Sb. NSS; ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, ve věci *Armostav Místek*, č. 3844/2019 Sb. NSS; a ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, ve věci *Eko Logistics*).

[43] Nutno ovšem dodat, že ve výše citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud neposuzoval přímo situaci souběžné aplikace ručení a odepření nároku na odpočet daně, která nastala v nyní posuzovaném případě (viz např. bod 45 rozsudku ve věci *Armstav Místek*). Touto situací se Nejvyšší správní soud nezabýval ani v rozsudku ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54 (č. 3675/2018 Sb. NSS). Stěžovatelka z právě uvedeného rozsudku dovozuje závěr, že daňové orgány nejsou oprávněny v případě uplatnění ručitelského závazku následně odepřít nárok na odpočet. Nic takového však z daného rozsudku neplyne. Nejvyšší správní soud v něm posuzoval souběh zajištění daně prostřednictvím ručení dle § 109 zákona o DPH a zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu, otázkou případného doměření daně z titulu odepření nároku na odpočet se nijak nezabýval (viz bod 31 rozsudku č. j. 4 Afs 140/2017-54).

[44] Nejvyšší správní soud se otázkou souběžné aplikace odepření nároku na odpočet daně a ručení za zaplacení daně dodavatelem zabýval teprve ve výše zmiňované související věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 157/2023. Usnesením ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, předložil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku: „*Brání článek 205 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení se zásadou proporcionality takové vnitrostátní praxi, která umožňuje uplatnit ručení za zaplacení daně z přidané hodnoty dodavatelem zdanitelného plnění vůči příjemci tohoto plnění, ačkoliv již byl příjemci tohoto zdanitelného plnění odepřen nárok na odpočet daně z důvodu zapojení do daňového podvodu?*“

[45] V citovaném usnesení č. j. 2 Afs 157/2023-80 Nejvyšší správní soud dovodil, že z hlediska systematického výkladu vnitrostátního práva se jeví, že souběžná aplikace těchto nástrojů není vyloučena. V této souvislosti odkázal na výše citovanou judikaturu, podle níž se jedná o dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Zároveň zdůraznil, že ručení se netýká vlastní daňové povinnosti společnosti FAU, nýbrž daně na výstupu z přijatých zdanitelných plnění, kterou ve faktuře vyčíslila a kterou je povinna odvést do veřejného rozpočtu společnost Verami. Ačkoliv se tedy jak ručení, tak odepření nároku na odpočet týkají totožné obchodní transakce (zdanitelného plnění), upínají se k daňovým povinnostem různých osob povinných k dani.

[46] Nejvyšší správní soud v usnesení č. j. 2 Afs 157/2023-80 dále konstatoval, že nedošlo k nepřipustnému narušení daňové neutrality tím, že nárok na odpočet daně byl odepřen jak společnosti FAU, tak jejímu dodavateli společnosti Verami. Stalo se tak totiž z důvodu zapojení těchto společností do daňového podvodu. V této souvislosti odkázal na judikaturu Soudního dvora, podle níž se zásady daňové neutrality pro účely nároku na odpočet nemůže dovolávat osoba povinná k dani, která se podílela na daňovém podvodu (usnesení ze dne 14. 4. 2021 ve věci *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20). V rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci *Finanzamt M*, C-596/21, Soudní dvůr zároveň uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nesplňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu.

[47] Z této judikatury Soudního dvora Nejvyšší správní soud ve své aktuální rozhodovací praxi dovozuje, že účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu,

pokračování

ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Finanční správa tedy může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ve věci *Trimet Prag*, č. 4447/2023 Sb. NSS; a ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).

[48] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené částečně koriguje závěry krajského soudu, který vycházel z premisy (dovozované starší judikaturou), že smyslem odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do daňového podvodu je zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Odepření nároku na odpočet daně v tomto pojetí sledovalo obnovení neutrality DPH (viz např. bod 95 napadeného rozsudku). Stěžejní závěr krajského soudu, a to že odepření odpočtu daně společnosti FAU nebránila zásada neutrality DPH, tím ovšem není nijak dotčen. Právě naopak, tento závěr je aktuální judikaturou ještě posílen. Nejvyšší správní soud opakuje, že nedošlo k nepřipustnému narušení daňové neutrality tím, že nárok na odpočet daně byl odepřen jak společnosti FAU, tak jejímu dodavateli společnosti Verami. O nepřipustném narušení daňové neutrality tudíž nelze hovořit ani v případě souběžné aplikace odepření nároku na odpočet daně a ručení za zaplacení daně dodavatelem. Nedůvodné jsou tak kasační námítky, že daňové orgány s ohledem na zásadu daňové neutrality nemohou z jedné obchodní transakce inkasovat dvojí (či dokonce trojí) DPH.

[49] V usnesení č. j. 2 Afs 157/2023-80 Nejvyšší správní soud dále uvedl, že jedinou otázkou, která vzbuzuje pochybnosti o přípustnosti souběžné aplikace obou opatření vůči společnosti FAU, je přiměřenost uplatnění ručení v situaci, kdy již byl společnosti FAU pravomocným rozhodnutím odepřen nárok na odpočet daně z týchž zdanitelných plnění. Právě proto předložil Soudnímu dvoru výše citovanou předběžnou otázku. Obdobně krajský soud uvedl, že je též otázkou přiměřenosti, zda správce daně souběžně uplatní ručení i odepření nároku na odpočet (viz bod 98 napadeného rozsudku).

[50] Krajský soud pak k otázce přiměřenosti uvedl, že odepření nároku na odpočet daně je primárním opatřením, neboť se v tomto případě týká vlastní daňové povinnosti společnosti FAU, zatímco ručení je toliko sekundárním opatřením zajišťujícím úhradu daně stanovené jinému daňovému subjektu. Zároveň zdůraznil, že v projednávané věci sice byla společnost FAU jako věřitel vyzvána k úhradě nedoplatku společnosti Verami na DPH a teprve následně správce daně rozhodl o odepření nároku na odpočet společnosti FAU, avšak nedoplatek společnosti Verami na DPH v té době nebyl uhrazen. Proto krajský soud považoval odepření nároku na odpočet společnosti FAU za přiměřené.

[51] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že odepření nároku na odpočet je primárním opatřením. Zároveň má ovšem za to, že prostor pro případné zohlednění zásady proporcionality způsobem, na který se dotázal Soudního dvora usnesením č. j. 2 Afs 157/2023-80, je dán pouze v řízení o výzvě k úhradě daně z titulu ručení za zaplacení daně dodavatelem, nikoliv v řízení o nároku na odpočet daně. Jak vyplývá z výše citované judikatury Soudního dvora, osobě zapojené do daňového podvodu musí být bezvýjimečně odepřen nárok na odpočet (samozřejmě za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky dovozané judikaturou Soudního dvora pro případ odmítnutí

nároku na odpočet z důvodu zapojení do daňového podvodu). Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným, že i kdyby souběžné uplatnění ručení vůči dlužníkovi a odepření jím uplatněného nároku na odpočet v nalézacím řízení nebylo shledáno za určitých okolností jako přiměřené, bylo namíste upřednostnit právě odepření podvodně uplatněného nároku na odpočet. Nejvyšší správní soud proto současně nepovažoval za nutné vyčkat s rozhodnutím v nyníjší věci na to, jak Soudní dvůr zodpoví výše specifikovanou předběžnou otázku.

[52] Na překážku tomuto závěru není ani stěžovatelkou opakovaně zdůrazňovaná skutečnost, že v nyní posuzované věci došlo nejprve k vydání ručitelských výzev a teprve následně správce daně odepřel společnosti FAU nárok na odpočet daně. Společnost FAU měla možnost se proti ručitelským výzvám bránit a uplatňovat v příslušných řízeních rovněž námitku rozporu se zásadou proporcionality. Ostatně jak vyplývá z výše shrnuté geneze celého případu, společnost FAU dosáhla soudního zrušení rozhodnutí žalovaného, kterými potvrdil ručitelské výzvy. V rámci soudního přezkumu následně vydaných rozhodnutí žalovaného pak Nejvyšší správní soud předložil Soudnímu dvoru zmiňovanou předběžnou otázku. Správní soudy tedy svědomitě zvažují otázku přiměřenosti souběžné aplikace ručení a odepření nároku na odpočet daně, činí tak ale v řízení, v němž je k takové úvaze prostor.

[53] Nejvyšší správní soud dále přisvědčuje žalovanému, že vydáním ručitelských výzev nebyla osvědčena řádnost posuzovaných transakcí a nebyl vyloučen závěr o možné vědomé účasti dlužníka (společnosti FAU) na daňovém podvodu. Nedůvodná je tedy kasační námitka, že pokud jeden správce daně vyzval společnost FAU jako ručitele k úhradě nedoplatku, postavil tímto postupem najisto, že k poskytnutí plnění skutečně došlo a že plnění mělo takovou hodnotu, jaká odpovídá výši nedoplatku poskytovatele plnění na DPH. Jak správně uvedl žalovaný, daň na vstupu i daň na výstupu je vypočtena ze smluvené výše úplaty za zdanitelné plnění, nikoli z jeho tržní hodnoty či ceny obvyklé. Skutečnost, že byl dlužník jako ručitel vyzván k úhradě daně v souvislosti s přijetím konkrétních zdanitelných plnění, proto nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce, zda nedošlo v rámci obchodování s tímto zdanitelným plněním v řetězci k jakýmkoli cenovým nestandardnostem.

[54] Stěžovatelka poukazovala také na důsledky, které má pro společnost FAU souběžné vydání rozhodnutí o odepření odpočtu na DPH a výzvy k úhradě nedoplatku na DPH z titulu ručení v řízeních o daňové exekuci a v insolvenčním řízení. Nejvyšší správní soud však souhlasí s žalovaným, že ani potenciální negativní dopady (navíc hypotetické a spekulativní) souběžného vydání uvedených rozhodnutí v řízeních o daňové exekuci a v insolvenčním řízení nemohou mít vliv na výše uvedené závěry o zákonnosti rozhodnutí o odepření odpočtu.

III.C Odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do daňového podvodu

[55] Správce daně odepřel společnosti FAU nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované

pokračování

úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] *a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[56] Judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury Soudního dvora „*skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte*“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „*Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu*“ a prokazovat „*vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu*“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *Vyrtych*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících).

[57] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu z posuzování následujících podmínek: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz rozsudky ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*; a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*).

[58] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[59] Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybnila existenci podvodu. Nejvyšší správní soud tedy pouze odkazuje na body 35 až 81 a 108 až 119 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal skutečnosti, z nichž dovozoval existenci daňového podvodu v řetězcích, ve kterých docházelo k prodeji pohonných hmot, jejichž konečným kupcem byla společnost FAU (viz také bod [3] a násl. tohoto rozsudku).

[60] Kasační námitky směřují pouze proti závěrům o prokázané existenci objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka je zároveň názoru, že společnost FAU přijala dostatečná

opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Nutno dodat, že stěžovatelka uplatnila konkrétní kasační námitky pouze k transakcím, v nichž společnost FAU nakupovala pohonné hmoty od dodavatele Verami. Ve vztahu k transakcím, v nichž vystupovala společnost Luigi, stěžovatelka jen obecně uvedla, že pro ně obdobně platí totéž. Nejvyšší správní soud se proto bude primárně zabývat transakcemi, v nichž společnost FAU odebírala pohonné hmoty od dodavatele Verami. Shodně s krajským soudem zároveň konstatuje, že okolnosti, za nichž společnost FAU obchodovala s dodavatelem Luigi, byly velmi podobné, ba dokonce v případě dodavatele Luigi vykazovaly ještě větší potenciál rizikovosti. Závěry, které platí pro transakce se společností Verami, tedy platí tím spíše i pro transakce se společností Luigi.

Objektivní skutkové okolnosti svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu

[61] Krajský soud předně označil za objektivní skutkové okolnosti svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu následující skutečnosti: *předmětem plnění byly pohonné hmoty, společnost FAU byla dlouholetým obchodníkem s pohonnými hmotami a v době realizace obchodních transakcí probíhal legislativní proces, který vedl ke zpřísnění podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot.*

[62] Stěžovatelka k tomu namítla, že ze skutečnosti, že se pohonné hmoty v minulosti staly předmětem podvodu na DPH, nelze bez dalšího dovozovat rizikovost této komodity. Nejvyšší správní soud ale konstatuje, že ve své judikatuře už opakovaně poukázal na zvýšené riziko výskytu daňových podvodů v oblasti obchodování s určitými komoditami, viz například již rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111 (který se týkal obchodování se zlatem), a mnoho na něj navazujících rozhodnutí. Za vysoce rizikovou komoditu judikatura Nejvyššího správního soudu výslovně označila přímo také pohonné hmoty, viz rozsudek ze dne 29. 4. 2015, č. j. 2 As 199/2014-58, a rozsudek č. j. 4 Afs 95/2021-102 (rozsudek ve věci *Kopos-Oil*, kterého se v kasační stížnosti dovolává i sama stěžovatelka, byť v jiné souvislosti).

[63] Na relevanci této judikatury nic nemění skutečnost, že zmíněné rozsudky označující za rizikovou komoditu pohonné hmoty Nejvyšší správní soud vydal až po realizaci nyní posuzovaných transakcí, jak dále namítla stěžovatelka. Například v rozsudku č. j. 2 As 199/2014-58 Nejvyšší správní soud považoval za obecně známou skutečnost, že pohonné hmoty jsou z tohoto hlediska vysoce rizikovou komoditou, a to při hodnocení případu, v němž se zabýval zákonností rozhodnutí daňových orgánů z roku 2010 (a ve vztahu k transakcím uskutečněným v roce 2010). Tím spíše platí tento závěr pro transakce uskutečněné v průběhu roku 2013.

[64] Významná je také (nesporná) skutečnost, že společnost FAU byla dlouholetým a poměrně významným subjektem na trhu s pohonnými hmotami. Judikatura Nejvyššího správního soudu obecně dovozuje, že při posuzování objektivních okolností je třeba přihlídnout k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu atd. (viz např. rozsudky ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, a ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). Mnohaleté zkušenosti daňového subjektu získané působením na určitém trhu pak mohou být důvodem k tomu,

pokračování

aby na něj byly kladeny vyšší nároky ohledně obezřetnosti při obchodování s danou komoditou, jak v této souvislosti příhodně konstatoval krajský soud.

[65] Krajský soud legitimně poukázal také na legislativní proces, který vyústil v přijetí zákona č. 234/2013 Sb. Návrh zákona byl Poslanecké sněmovně předložen dne 19. 12. 2012 a jeho cílem byla 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 k této eliminaci mělo být mimo jiné i výrazné zpřísnění podmínek, za kterých mohou vykonávat svou činnost distributoři pohonných hmot. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že uvedený legislativní proces, ve spojitosti s veřejnou diskuzí o dané problematice, která jej provázela, byl způsobilý vyvolat u distributorů pohonných hmot využívajících dosavadní benevolence zákona ohledně jejich registrace „pokusení“ maximalizovat své zisky do doby, než dojde ke zrušení jejich registrace. O to ostražitější pak měli být ostatní obchodníci s pohonnými hmotami při uzavírání kontraktů v daném období. Námitka stěžovatelky, že společnost FAU splňovala podmínky pro registraci distributora pohonných hmot i po uvedené novelizaci (která nabyla účinnosti dne 1. 10. 2013), se míjí s podstatou věci. Daňové orgány totiž poukazovaly na skutečnost, že tato novelizace dopadla na společnosti Verami a Luigi (jejichž registrace distributora pohonných hmot byla zrušena bezprostředně po uplynutí přechodné lhůty pro splnění nových podmínek), nikoli přímo na společnost FAU. Nejvyšší správní soud je zároveň názoru, že společnost FAU dlouhodobě obchodující s pohonnými hmotami si musela být vědoma tohoto legislativního procesu, který zaváděl významné změny v oblasti její podnikatelské činnosti.

[66] Napadený rozsudek zároveň nemohl být pro stěžovatelku z těchto důvodů překvapivý, neboť na právě uvedené skutečnosti poukazoval již žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Krajský soud se dopustil určitého posunu v argumentaci pouze v případě poukazu na přijetí zákona č. 234/2013 Sb. Žalovaný odkázal na zpřísnění podmínek pro registraci distributorů pohonných hmot v rámci popisu skutkových okolností, v nichž spatřoval daňový podvod, zatímco krajský soud v této skutečnosti spatřoval i objektivní okolnost svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu. V této dílčí odchylce krajského soudu od důvodů, na nichž je založeno žalobou napadené rozhodnutí, ale nelze spatřovat vadu, která by mohla založit nezákonnost napadeného rozsudku. Argumentace přijetím zákona č. 234/2013 Sb. byla spíše podpůrná, i bez ní závěry krajského soudu obstojí.

[67] Dalšími objektivními okolnostmi byly pro krajský soud *kontraktační proces mezi společnostmi FAU a Verami, jimi dosažené smluvní podmínky a následný faktický průběh jednotlivých obchodních transakcí.*

[68] Pokud jde o kontraktační proces a následný průběh transakcí, Nejvyšší správní soud konstatuje, že společnost FAU uzavřela dne 30. 4. 2013 se společností Verami rámcovou kupní smlouvu, v níž si smluvní strany dohodly podmínky, které v zásadních bodech vůbec neodpovídaly faktickému průběhu následně uskutečněných obchodů. Tyto odlišnosti se týkaly například podmínek úhrady kupní ceny (dle uvedené smlouvy měl kupující platit kupní cenu na účet prodávajícího, ve skutečnosti společnost FAU hradila přímo svému

bezprostřednímu dodavateli pouze menší část kupní ceny) nebo způsobu přepravy (dle dodacích podmínek ve smlouvě mělo být zboží odebíráno dopravcem kupujícího, a to na základě objednávek obsahujících SPZ automobilové dopravy a jméno řidiče, ve skutečnosti byly pohonné hmoty dopravovány po železnici z rafinerie Slovnaft přímo do daňových skladů společnosti FAU).

[69] V této souvislosti je dále podstatné, že společnost FAU na základě uvedené rámcové smlouvy nakoupila v období květen až říjen 2013 pohonné hmoty v celkové hodnotě převyšující jednu miliardu Kč, a to od společnosti, která ani nebyla etablovaným obchodníkem s pohonnými hmotami. O finanční a majetkové situaci této společnosti jí zároveň nebylo nic známo (společnost Verami nezveřejňovala účetní závěrky a v průběhu řízení nebylo zjištěno, že by informovala společnost FAU jiným způsobem o své ekonomické situaci). Společnost FAU přitom ještě v průběhu ledna až dubna roku 2013 nakupovala pohonné hmoty přímo od společnosti Cortina, tedy od výhradního distributora pohonných hmot z rafinerie Slovnaft pro Českou republiku. K otázce uzavření smlouvy s dodavatelem Verami jednatel společnosti FAU Vojtěch Csabi v daňovém řízení uvedl, že jednání s tímto dodavatelem zahájil na základě nabídky, kterou od něj obdržel e-mailem a která se mu zdála zajímavá. Jak také správce daně zjistil z jiného daňového řízení (příčemž stěžovatelka tuto skutečnost výslovně potvrzuje), již před uzavřením rámcové kupní smlouvy ze dne 30. 4. 2013 existovalo jiné ujednání společnosti FAU se společností Verami o platebních podmínkách. Podle tohoto ujednání ze dne 19. 4. 2013 měla společnost FAU hradit zálohy přímo producentovi pohonných hmot.

[70] Podle stěžovatelky nelze přehlížet, že obchodní spolupráce probíhala řádně a že smluvní strany vyřešily případné nedostatky v dodávkách, v odchýlení se od rámcové kupní smlouvy tudíž nelze spatřovat objektivní okolnost. Tato námitka je nedůvodná, neboť ze zjištění daňových orgánů je zřejmé, že společnost FAU již v době uzavření rámcové kupní smlouvy věděla, že faktický průběh obchodních transakcí se bude podstatně odlišovat od podmínek dohodnutých v této kupní smlouvě. Proto lze považovat uzavření takové rámcové kupní smlouvy, navíc v kontextu všech výše uvedených skutečností, za okolnost svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu. V tomto ohledu se nyní posuzovaná věc skutkově odlišuje od případu, který Nejvyšší správní soud posuzoval v rozsudku ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 (viz v podrobnostech celý bod 39 uvedeného rozsudku, z nějž stěžovatelka na podporu svých závěrů citovala jednu vytrženou větu).

[71] Stěžovatelka k dané otázce dále zdůraznila význam běžné obchodní praxe a namítla, že daňové orgány a krajský soud se měly zabývat otázkou, zda je běžné, že podnikatelské subjekty realizují své obchodní operace v některých případech odlišně od písemného smluvního ujednání. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Vyrtych* a na rozsudek ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33. Ani tyto námitky nejsou důvodné. Ve shodě s žalovaným považuje Nejvyšší správní soud uvedenou argumentaci stěžovatelky za absurdní. Nutno zopakovat, že společnost FAU se při realizaci transakcí odchýlila od podmínek ujednaných v rámcové kupní smlouvě v jejich zásadních aspektech, k čemuž přistoupily i další výše uvedené rizikové faktory.

pokračování

K závěru, že se nejednalo o běžnou obchodní praxi, nebylo potřeba znalecké (ani jiné) dokazování o obchodních zvyklostech v daném odvětví.

[72] V rozsudku č. j. 8 Afs 49/2019-33 Nejvyšší správní soud vytkl daňovým orgánům, že rezignovaly na zjišťování běžných obchodních zvyklostí v poměrně specifickém případě (obchodování s koženou galanterií v prostoru vietnamské tržnice). Nejvyšší správní soud ovšem v tomto rozsudku zároveň uvedl, že vyšší požadavky je třeba klást na závěry daňových orgánů týkající se naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce na DPH tehdy, pokud „*daňový subjekt plausibilně tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný a nikoli zjevně nelogický*“ (bod 15 rozsudku č. j. 8 Afs 49/2019-33). Obdobně v rozsudku ve věci *Vyrtych* Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně si může učinit názor na průběh obchodní transakce. Pokud ale daňový subjekt „*argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o v podvodném řetězci (...)*“ (bod 54 rozsudku ve věci *Vyrtych*).

[73] V nyní posuzovaném případě přitom nelze považovat tvrzení stěžovatelky za plausibilní, Nejvyššímu správnímu soudu se naopak jeví výše popsany postup společnosti FAU v rámci kontraktačního procesu jako zjevně nelogický. Stěžovatelka nedokázala věrohodně vysvětlit, z jakých důvodů společnost FAU uzavřela s dodavatelem Verami rámcovou kupní smlouvu, jejíž podmínky neodpovídaly následnému faktickému průběhu jednotlivých obchodních transakcí. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným, že uzavření (od počátku nedodržívané smlouvy) nasvědčuje spíše tomu, že si společnost FAU byla vědoma nestandardnosti transakcí a rámcovou kupní smlouvou se je snažila pouze navenek legitimizovat.

[74] Podle stěžovatelky také není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že nebyla dodržena ani dohoda mezi společnostmi FAU a Verami ze dne 19. 4. 2013 týkající se způsobu úhrady pohonných hmot. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že společnost FAU měla podle tohoto ujednání provádět platby ve prospěch společnosti Verami alespoň ve výši daně z přidané hodnoty z jednotlivých transakcí, ani to však nedodržovala. Zmíněný závěr krajského soudu je tedy správný.

[75] Krajský soud potvrdil také závěry žalovaného o existenci dalších objektivních okolností svědčících o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu, a to že *společnost Verami dodávala společnosti FAU pohonné hmoty za nižší částku, než za jakou tyto pohonné hmoty dodával producent Slovaft svému odběrateli Cortina, a že společnost Verami inkasovala od společnosti FAU částku, která nepostačovala ani na úhradu daně, kterou byla z plnění povinna odvést.*

[76] Nejvyšší správní soud s těmito závěry rovněž souhlasí. Samotná skutečnost, že dodavatel Verami byl schopen společnosti FAU dlouhodobě dodávat pohonné hmoty

za ceny nižší, než za jaké je prodávala rafinerie, měla u společnosti FAU vyvolat pozornost (dle zjištění správce daně se tak prokazatelně dělo s výjimkou několika případů v červnu a červenci – viz str. 54-55 zprávy o daňové kontrole).

[77] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému a krajskému soudu také v tom, že společnosti FAU muselo být zřejmé, že cena dodávaného zboží je neobvykle nízká. V této souvislosti považuje za podstatné především to, že společnost FAU ještě v průběhu ledna až dubna 2013 kupovala pohonné hmoty přímo od společnosti Cortina. Společnost FAU zároveň věděla, že i v případě nyní posuzovaných transakcí pocházejí pohonné hmoty z rafinerie Slovnaftu, jehož výhradním distributorem pro Českou republiku je Cortina. Společnost FAU totiž hradila zálohy za tyto dodávky na účet společnosti Slovnaft a pohonné hmoty byly dopravovány vlaky z rafinerie přímo do skladů společnosti FAU. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je krajně nepravděpodobné, že by společnost FAU nebyla schopná ve vztahu k posuzovanému období (květen až říjen 2013) získat od společnosti Slovnaft, respektive od jejího výhradního distributora Cortina (s nímž ještě donedávna obchodovala) ani cenovou nabídku, kterou by mohla porovnat s cenovou nabídkou dodavatele Verami. Pokud společnost FAU takové cenové srovnání neprovedla, svědčí to přinejmenším o její nedbalosti a nebezpečnosti.

[78] V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje také na výpověď pana M. O., zmocněnce společnosti Cortina pro dané transakce, který při výslechu uskutečněném v rámci daňového řízení uvedl, že společnost FAU zřejmě přestala objednávat pohonné hmoty od daného distributora z toho důvodu, že si našla dodavatele s nižšími cenami. Pan O. neuváděl nic o tom, že by společnost Cortina nebyla nadále z jakéhokoliv důvodu ochotna či schopna prodávat pohonné hmoty přímo společnosti FAU. Stěžovatelka v soudním řízení tvrdí, že obchodovala se společností Verami z toho důvodu, že společnost Cortina jí nebyla schopná pohonné hmoty dodávat, neboť volnou dodávkovou kapacitu prodala jiným společnostem. Uvedené tvrzení je ale jednak v rozporu s výpovědí pana O., jednak je společnost FAU v této podobě neuvedla (a ani nedoložila) v daňovém řízení. V daňovém řízení společnost FAU uváděla, že přijala nabídku společnosti Verami, protože pro ni byla obchodně výhodná.

[79] Jak navíc správně uvedl krajský soud, společnost FAU musela být jednoznačně schopna, s ohledem na popsany systém plateb, zpětně stanovit a ověřit konkrétní jednotkovou cenu účtovanou společností Cortina.

[80] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dále uvedl, že dle dohody Evropské unie o jednotnosti cen rafinerií prodávají rafinerie v celé EU za stejnou cenu, která se řídí cenou dosaženou na komoditní burze v Rotterdamu. V této souvislosti poukázal na vyjádření prokuristky společnosti FAU, paní Aleny Lhotské, že společnost FAU posuzovala výhodnost ceny pohonných hmot právě podle vývoje jejich cen na burze. Žalovaný odkázal také na skutečnost, že cena, za kterou nabízela společnosti FAU pohonné hmoty společnost Verami, byla nižší než vyvolávací cena společnosti Čepro (což potvrdila prokuristka společnosti FAU).

[81] Nejvyšší správní soud shledává tyto důvody jako spíše podpůrné, nepovažuje tak za nutné zabývat se blíže otázkou, do jaké míry jsou producenti pohonných hmot vázáni

pokračování

cenami na burze v Rotterdamu. Krajskému soudu zároveň nelze vytýkat, že konkrétně nezkoumal prodejní ceny společnosti Slovnaft. Nejvyšší správní soud zároveň neshledal důvod k provedení důkazů, které stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti navrhla za účelem prokázání svého tvrzení, že ropné produkty se v rámci EU prodávají i za ceny nižší, než je cena na rotterdamské burze, a že takto prodávala pohonné hmoty v některých případech rovněž společnost Slovnaft. V případě nyní posuzovaných transakcí je nepochybné, že společnost FAU nakupovala pohonné hmoty od dodavatele Verami za nižší ceny, než za jaké je (v týchž řetězcích dodávek) prodávala rafinerie Slovnaft společnosti Cortina. Společnosti FAU přitom musela být z výše uvedených důvodů neobvykle nízká cena dlouhodobě dodávaného zboží zřejmá i bez ohledu na stav cen na komoditní burze v Rotterdamu (či na stav vyvolávacích cen společnosti Čepro).

[82] Ze stejných důvodů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační námitce, že bylo třeba porovnat cenu, za kterou odebírala v posuzovaném období pohonné hmoty společnost FAU, s cenou pohonných hmot v daném místě a čase obvyklou. Stěžovatelka argumentuje, že pouze pokud by cena, za kterou společnost FAU nakupovala od společnosti Verami, byla výrazně nižší než řádně zjištěná cena obvyklá pohonných hmot, mohlo by se jednat o objektivní okolnost svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu. Za účelem zjištění ceny, za kterou producenti nabízeli svým odběratelům dodat pohonné hmoty v posuzovaných zdaňovacích obdobích, proto společnost FAU již v daňovém řízení navrhovala provedení důkazu vyjádřením na trhu etablovaných producentů pohonných hmot. Jak ale správně uvedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí (a potvrdil krajský soud), takto zjištěná cena by nemohla nic změnit na tom, že společnost FAU musela vědět, že nakupuje pohonné hmoty pocházející z rafinerie Slovnaft, a to za ceny nižší, než za jaké je právě rafinerie Slovnaft prodává svému přímému odběrateli.

[83] Zároveň je třeba zdůraznit, že společnosti FAU není kladena k tíži samotná skutečnost, že nenakupovala pohonné hmoty přímo od společnosti Slovnaft, respektive od jejího distributora Cortina. Nejvyšší správní soud opakuje, že objektivní okolností svědčící o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu je zde skutečnost, že přímý dodavatel byl schopen dlouhodobě dodávat společnosti FAU pohonné hmoty za cenu nižší, než za jakou je prodával jejich producent. Společnost FAU ani stěžovatelka přitom neuvedly žádné důvody, které by takový postup rozumně vysvětlovaly. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným, že za dané situace mohly být tyto transakce pro dodavatele společnosti FAU ziskové v podstatě pouze za předpokladu, že „zisk“ představovala právě neuhrazená daň. Žalovaný také příhodně poukázal na skutkové rozdíly nyní posuzované věci a věci *Kopos-Oil*. Společnost Verami nebyla etablovaným obchodníkem s pohonnými hmotami, ale subjektem s krátkou historií, od něž společnost FAU dostala jednoho dne e-mail s nabídkou levnějších pohonných hmot, zatímco ve věci *Kopos-Oil* hrála významnou roli dlouhodobá spolupráce daňového subjektu s jeho dodavatelem a jejich statutárními orgány.

[84] Nejvyšší správní soud považuje za legitimní také poukaz na skutečnost, že společnost Verami inkasovala od společnosti FAU částku, která nepostačovala ani na úhradu daně, kterou byla z plnění povinna odvést. Dle zjištění správce daně společnost FAU uhradila

na účet dodavatele Verami pouze částku odpovídající cca 12 % z kupní ceny pohonných hmot, které pořídila od tohoto dodavatele. Zbytek uhradila ve formě záloh přímo na účet rafinerie Slovnaft, se kterou neměla žádný právní ani obchodní vztah.

[85] Není přitom podstatné, zda popsany způsob úhrady vycházel z požadavku společnosti Slovnaft a zda obdobně postupovali i jiní producenti pohonných hmot, jak namítla stěžovatelka. Žalovaný ostatně nijak nerozporuje tvrzení stěžovatelky, že by rafinerie nevypravila dodávky pohonných hmot, pokud by společnost FAU neuhradila zálohu přímo na její účet. Jak totiž výstižně uvedl krajský soud, ve vztazích osvědčených obchodních partnerů by se snad mohlo jednat o standardní způsob fakturace a plnění. V nyní posuzované věci se ale – s ohledem na všechny výše popsané okolnosti – jednalo o neobezřetný postup, společnost FAU se takto předem zbavila dohledu nad vypořádáním záloh a doplateků a vystavila se nepřiměřenému riziku. Navíc tím, že hradila zálohy bezhotovostně na bankovní účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se dostala do pozice potenciálního ručitele za neodvedenou daň z přijatých plnění [na základě § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH rozebíraného v předchozí části tohoto rozsudku].

[86] Nejvyšší správní soud zároveň připomíná, že uvedený způsob plateb a jejich vypořádání byl v rozporu nejen s rámcovou kupní smlouvou, ale také s ujednáním ze dne 19. 4. 2013. Společnost Verami se přitom nikdy nedomáhala úhrady částky odpovídající zbývající výši DPH, která jí měla náležet dle zmíněného ujednání. Společnost FAU se přesto nijak nezabývala otázkou, jak je společnost Verami schopna dlouhodobě dodávat pohonné hmoty ve značných objemech a zároveň setrvávat na trhu. Společnost FAU tedy nemohla být v dobré víře, že v rámci jednotlivých transakcí v řetězci dochází k vyrovnání přeplatku a že společnosti Verami je hrazena plná kupní cena včetně DPH.

[87] Stěžovatelka i v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Kopos-Oil*, opět ale nejde o případný odkaz. Jak správně uvedl žalovaný, daný případ byl skutkově odlišný. Daňový subjekt zde hradil úplatu za pohonné hmoty nejprve svému dodavateli, společnosti Energotrade, teprve poté, co zjistil, že má tato společnost „obstavený“ účet ze strany Policie ČR a daňových orgánů, uhradil zálohy přímo na účet rafinerie, aby si zajistil pokračování dodávek. Prováděné platby ve prospěch rafinerie byly také součástí smluvních ujednání daňového subjektu a jeho dodavatelů. Z rozsudku ve věci *Kopos-Oil* tak nelze dovozovat paušální závěr, že provádění zálohových úhrad na účet rafinerií není ničím neobvyklým, jak učinila stěžovatelka.

[88] Ostatně právě na své obchody se společností Energotrade poukazovala stěžovatelka v řízení před krajským soudem za účelem prokázání toho, že společností FAU prováděný způsob úhrad představoval její běžnou obchodní praxi. Žalovaný k tomu ale výstižně uvedl, že v případě těchto obchodů se jednalo o mimořádné opatření za účelem zajištění dodávek za situace, kdy společnost Energotrade nebyla schopna plnit své závazky vůči společnosti FAU (obdobně jako ve věci *Kopos-Oil*). Tím spíše se nabízí otázka, proč společnost FAU postupovala stejným způsobem při obchodování se společností Verami. Důkazy provedené v řízení před krajským soudem tak nijak nnesvědčí o dobré víře společnosti FAU, ale o přesném opaku (v podrobnostech viz body 53 až 59 vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, s nimiž se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje).

pokračování

[89] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným také v tom, že úkolem daňových orgánů nebylo z úřední povinnosti ověřovat vypořádání přeplatků mezi dodavatelem společnosti FAU a společností Slovnaft. Jak již soud uvedl výše, finanční správa může případně odepřít odpočet daně i u všech článků podvodného řetězce, účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu. Případné skutečnosti, které by daňové orgány tímto ověřováním mohly zjistit, by zároveň nemohly nic změnit na závěru o existenci objektivních okolností svědčících o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu.

Opatření přijatá společností FAU

[90] Stěžovatelka dále namítla, že společnost FAU před zahájením i v průběhu obchodní spolupráce se společnostmi Verami a Luigi ověřovala tyto skutečnosti týkající se obou společností: registrace k DPH, ověření jako plátce DPH co do jeho spolehlivosti, ověření v obchodním rejstříku a ověření jako distributora pohonných hmot.

[91] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ověření uvedených skutečností nelze považovat za dostatečná opatření, která měla zabránit účasti společnosti FAU na podvodném jednání, s ohledem na množství a závažnost daňovými orgány zjištěných objektivních okolností svědčících o možné vědomosti společnosti FAU o její účasti na daňovém podvodu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58). Jak navíc správně uvedl krajský soud, i z obchodního rejstříku byly patrné indicie nasvědčující rizikovosti daných partnerů (neuvedení účetních závěrek, krátká historie podnikání atd.). Krajský soud zároveň příhodně vyjmenoval možná opatření, která si lze v daném případě představit (společnost FAU například mohla uplatnit své postavení na trhu a vynutit si takové platební podmínky, za nichž by neztrácela z dohledu vypořádání prováděných plateb).

[92] Stěžovatelka upozornila také na údajnou paralelu mezi pochybením společnosti FAU a pochybením, kterého se dopustilo Generální finanční ředitelství při prověřování dodavatele mobilních telefonů v roce 2017. Nejvyšší správní soud k dané námitce uvádí, že v nynějším řízení byly posuzovány důsledky neobezřetnosti společnosti FAU, nikoli Generálního finančního ředitelství, takže tato námitka je irelevantní (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 9 Afs 339/2019-50).

[93] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí rovněž se závěry krajského soudu, že společnost FAU nepřijala adekvátní opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu.

Neprovedení důkazů navrhouvaných společností FAU

[94] Podle stěžovatelky je nezákonný rovněž závěr krajského soudu o dostatečně provedeném dokazování ze strany daňových orgánů.

[95] Nejvyšší správní soud se k některým návrhům společnosti FAU na provedení dokazování vyjádřil již výše (viz bod [82] rozsudku). Pokud jde o neprovedení výslechu zástupců společnosti Slovnaft, krajský soud k tomu uvedl, že žalovaný nečinil spornou

otázku, zda provádění zálohových plateb přímo na účet producenta pohonných hmot bylo požadavkem společnosti Sloznaft. Krajský soud zároveň připustil, že otázku požadavků společnosti Sloznaft na úhradu záloh by nejlépe mohli zodpovědět zástupci této společnosti. Dle názoru krajského soudu je ale tato okolnost spíše druhořadá, neboť problematická není samotná platba za zboží, jako spíše platba týkající se daně. Krajský soud zdůraznil, že společnost Sloznaft požadovala platbu bez daně, nastavení vypořádacího mechanismu přeplatků a doplatků pak mohla ovlivnit společnost FAU. Za neúčelné krajský soud považoval i další dokazování ohledně problematiky tzv. kvót. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu ztotožňuje a odkazuje na ně (viz body 128-130 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[96] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[97] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. června 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu