



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve 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. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu 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 zdejšími 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 popsáný 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 zjevné, 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 zkušeném 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 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 rozsudkem ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201. Kasační stížnost žalobce proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zamítl rozsudkem ze dne 4. 6. 2024, č. j. 6 Afs 255/2022-95.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

11. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
12. Ve včas podané žalobě žalobce v první řadě uvedl, že v dubnu 2013 jeho jednatel V. C. projednával se zástupcem (jednatelem) společnosti VERAMI K. Z. možnost spolupráce v oblasti obchodu s pohonnými hmotami producenta SLOVNAFT. Co se týče podmínek realizace obchodní spolupráce mezi společnostmi FAU a VERAMI bylo před uzavřením rámcové kupní smlouvy sjednáno, že kupní ceny pohonných hmot budou obsahovat rovněž DPH, podmínkou realizace dodávek bude úhrada pohonných hmot ze strany společnosti FAU ve formě zálohových plateb hrazených přímo na účet producenta pohonných hmot (kdy se jednalo o běžnou podmínku této etablované rafinerie), čímž bylo současně zajištěno dodání zboží, a že doplatky kupní ceny, tvořené DPH, případně její neuhrazenou částí, budou ze strany společnosti FAU hrazeny bezhotovostně na účet společnosti VERAMI zveřejněný v registru plátců DPH. Před uzavřením rámcové kupní smlouvy, jakož i v průběhu realizace předmětné obchodní spolupráce společnost FAU ověřovala, zda je společnost VERAMI registrována k DPH, zda není vedena coby nespolehlivý plátec, zda je 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.
13. 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.
14. Dle žalobce jsou napadená rozhodnutí žalovaného, stejně jako jim předcházející výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku, nezákonná z následujících důvodů.

15. 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.
16. 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 právě 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].
17. 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.
18. 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.
19. Žalovaný též nevyhověl řadě důkazních návrhů žalobce, čímž mu fakticky znemožnil účinně chránit svá práva a odstranit veškeré pochybnosti správce daně a žalovaného.
20. Na základě uvedeného žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i správce daně zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

21. 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.
22. 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

přiznat 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 zasazených 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 ručitélského závazku nijak nevylučovala provedení nalézacího daňového řízení u žalobce, přičemž ani výsledky daňového řízení u žalobce (doměření daně za příslušná zdaňovací období) nevylučovaly existenci ručitélského závazku.

23. 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.
24. 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 ohrozil 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.

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 správních orgánů finanční správy vznikly. V návaznosti na to následně popsal některé realizace obchodních případů.

IV. Předchozí soudní řízení, předběžná otázka a rozsudek Soudního dvora Evropské unie, kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu

26. Krajský soud v Brně již o věci již jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 10. 2. 2023, č. j. 29 Af 48/2020-276, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byla nepřiměřenost postupu orgánů finanční správy při rozhodování o uplatnění ručení. Nepřiměřenost dle názoru soudu tkví v tom, že se v podstatě jedná o dvojí zdanění totožné obchodní transakce. Ručení v případě žalobkyně fakticky dubluje primární daňovou povinnost společnosti FAU, založenou na odepření nároku na odpočet. Jeho účel je však zajistit, aby nedošlo k újmě na státním rozpočtu, nikoli potrestat daňový subjekt. Ve zbytku žalobních bodů již krajský soud shledal žalobu nedůvodnou.
27. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. V průběhu řízení Nejvyšší správní soud naznal, že klíčovou otázkou pro posouzení nynější věci je, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele (daňové ručení) a odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce, a to ze stejných obchodních transakcí. Výkladem čl. 205 směrnice o DPH, který umožňuje členským státům zakotvit daňové ručitelství, se ve vztahu k zásadě proporcionality doposud Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“) ve své rozhodovací praxi nezabýval. Nejvyšší správní soud tedy usnesením ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, položil SDEU předběžnou otázku a současně přerušil řízení o kasační stížnosti.
28. SDEU rozhodl o předběžné otázce rozsudkem ze dne 10. 7. 2025, C-276/24, tak, že čl. 205 směrnice o DPH musí být ve světle zásady proporcionality vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi umožňující uplatnění ručení za nezaplacenou daň dodavatelem,

ačkoli tomuto příjemci byl již odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce.

29. Nejvyšší správní soud následně vydal dne 20. 8. 2025 rozsudek č. j. 2 Afs 157/2023-137 (dále též „kasační rozsudek“), kterým citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 48/2020-276 zrušil a věc

vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud na základě rozhodnutí SDEU dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném právním posouzení. Daňová povinnost vzniklá v důsledku odepření odpočtu a ručitelská povinnost dle § 109 ZDPH představují dvě samostatné právní povinnosti vznikající na základě odlišných skutkových okolností a právních titulů. Odepření odpočtu daně se týká vlastní daňové povinnosti příjemce plnění, zatímco ručení se vztahuje k daňové povinnosti jiného subjektu, přičemž ručitel vstupuje do závazku vůči státu samostatně na základě zákonného ustanovení. Skutečnost, že se jedná o transakce v rámci téhož řetězce, není důvodem pro závěr o nepřipustnosti jejich souběžného uplatnění. Možnost uplatnit ručení po zahájení insolvenčního řízení vyplývá podle NSS přímo ze zákona (§ 171 daňového řádu).

30. Rozhodnutí správce daně o uplatnění ručení bylo v souladu se zákonem i s unijním právem. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud pochybil, jestliže zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu nepřiměřenosti uplatnění ručení, a zavázal jej právním názorem, že souběžné uplatnění ručení a odepření nároku na odpočet je za okolností vědomé účasti subjektu na podvodném řetězci přípustné a nepředstavuje porušení zásady proporcionality ani neutrality daně z přidané hodnoty.

V. Posouzení věci soudem

31. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku č. j. 2 Afs 157/2023-137, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

V. a) Nové posouzení otázky přiměřenosti souběžné aplikace institutu ručení a odepření nároku na odpočet DPH

32. Jádrem argumentace krajského soudu, z níž dovodil nutnost zrušit rozhodnutí žalovaného, stálo na otázce přiměřenosti souběžné aplikace institutu ručení podle čl. 205 směrnice o DPH a § 109 ZDPH a odepření nároku na odpočet DPH u stejné osoby a totožných transakcí. Dle názoru krajského soudu nebylo za situace, kdy již byla pravomocně stanovena daňovému subjektu daň, přičemž mu byl odepřen nárok na odpočet, přiměřené, aby bylo vůči daňovému subjektu za totožné transakce uplatněno i ručení za daňovou povinnost jeho dodavatele. Vycházel přitom ze stanoviska generální advokátky SDEU Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20 *ALTI* a z rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017-54, který se rovněž týkal společnosti FAU.
33. Nejvyšší správní soud nicméně konstatoval v kasačním rozsudku, že výše zmíněný úsudek krajského soudu je mylný, neboť vychází z již překonaného právního názoru o účelu odepření nároku na odpočet. To platí i pro argumentaci žalobkyně uplatněnou ve vyjádření ke kasační stížnosti, jež je založena na premise, že státní rozpočet se nemůže v důsledku

aplikace opatření k potírání podvodů na DPH obohatit, tedy vybrat více, než kolik by do něj mělo být odvedeno, kdyby zdanitelná plnění nebyla zasažena podvodem.

34. Při posouzení této otázky bylo dle Nejvyššího správního soudu třeba vycházet z aktuální judikatury SDEU, konkrétně z rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *Finanzamt M* a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudků ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69). Z této aktuální judikatury vyplývá, že účelem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně v rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Tato ochrana představuje primárně prevenci daňových podvodů. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby orgány finanční správy limitovaly odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovaly by

diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak (a to zejména) vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým (k tomu viz žalovaným poukazovaný rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Z uvedeného plyne, že orgány finanční správy mohou odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, a ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71). Jestliže tedy žalobce tvrdí, že několikrát dodatečně vybrání daně u různých daňových subjektů zapojených do jednoho obchodního řetězce, v němž bylo obchodováno s totožným zbožím, z důvodu jejich účasti na daňovém podvodu nerespektuje princip rovnosti mezi daňovými subjekty, je tomu přesně naopak. To, že účelem odepření odpočtu DPH je především prevence daňových podvodů, ostatně potvrdil SDEU i v rozsudku C-276/24, v němž rozhodl o předběžné otázce v nynější věci (body 39 a 50).

35. Společnosti FAU byl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že obchody, které jako odběratel uzavřela se společností VERAMI, byly součástí řetězce zasaženého podvodem na dani, o kterém společnost FAU věděla, nebo přinejmenším měla a mohla vědět. Ze stejných důvodů byl odpočet odepřen i společnosti VERAMI. Na obě doměřené daně je však nutné pohlížet odděleně, nejedná se o jednu a tutéž daňovou povinnost, nýbrž o dvě různé daňové povinnosti odlišných daňových subjektů. Jak společnost FAU, tak společnost VERAMI byly každá zvlášť povinny odvést daň. Jelikož byly obě společnosti zapojeny do podvodného řetězce a u každé z nich byl splněn tzv. vědomostní test, byl oběma odepřen nárok na odpočet. V rovině nalézacího řízení tedy správce daně postupoval v souladu s výše uvedenou aktuální judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu. Rozhodnutí o doměření daně nicméně nejsou předmětem soudního přezkumu v této věci. V této souvislosti je nicméně třeba zdůraznit, že ručení uplatněné orgány finanční správy vůči žalobci se týká daňové povinnosti společnosti VERAMI a jeho účelem je vymožení této povinnosti, nikoliv samostatné (vedle ní stojící) daňové povinnosti žalobce.
36. V návaznosti na to se Nejvyšší správní soud zabýval vztahem mezi odepřením nároku na odpočet a ručením. Zdůraznil, že dosavadní judikatura se vyjadřovala pouze k otázce, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet, nebo zda má být chybějící daň primárně

řešena uplatněním institutu ručení. Možností souběžného uplatnění obou institutů ve vztahu ke stejným transakcím se však judikatura doposud nezabývala. Až SDEU se otázkou, zda odpovídá zásadě proporcionality souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, zabýval poprvé právě v rozsudku C-276/24. Ten je pro posouzení nynější věci klíčový.

37. V tomto rozsudku SDEU vyslovil, že souběžné uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň a odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu je v souladu se zásadou proporcionality. Konkrétně uvedl, že „*system stanovený směrnicí o DPH umožňuje finanční správě, aby v takové situaci daňového podvodu uplatnila nezávisle na sobě odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205, aniž by se musela rozhodnout pro jedno z těchto opatření. Směrnice o DPH tudíž nebrání finanční správě uplatnit uvedená opatření vůči téže osobě povinné k dani, v jejímž případě je nesporné, že věděla nebo měla vědět, že se podílí na podvodu na DPH, jelikož uplatnění těchto opatření není v rozporu se zásadou proporcionality...Mimoto odepření nároku na odpočet DPH a solidární odpovědnost podle tohoto článku 205 sledují dva odlišné a vzájemně se doplňující cíle: v prvním případě je tímto cílem boj proti daňovým podvodům a v druhém případě zajištění účinného výběru DPH do veřejného rozpočtu od osob, které jsou vzhledem k dané situaci nejvhodnější, a to zejména v situaci podvodu. Pokud by od finanční správy mělo být požadováno, aby alternativně použila buď jedno, nebo druhé z těchto opatření, vedlo by ji to k tomu, že by přinejmenším částečně rezignovala na jeden z těchto dvou cílů, což v případě osob povinných k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu, nelze ospravedlnit. Jak uvedly Odvolací finanční ředitelství a česká*

vláda, opačné řešení spočívající v tom, že by za solidárně odpovědné podle článku 205 směrnice o DPH nemohly být považovány osoby povinné k dani, kterým byl odepřen nárok na odpočet DPH, by znamenalo, že jako osoby, jež společně a nerozdílně ručí za odvod daně, kterou dluží osoba povinná k dani, jež je obvykle povinná tuto daň odvést, by podle tohoto článku mohly být určeny pouze osoby povinné k dani, které jednájí v dobré víře a mají nárok na odpočet DPH ze svých zdanitelných plnění. Z toho by vyplývalo, že s osobami povinnými k dani, které jednájí v dobré víře, by bylo zacházeno méně příznivě než s osobami povinnými k dani, které věděly nebo měly vědět, že se podílejí na daňovém podvodu.“

38. Na základě výše uvedeného proto krajský soud nyní (v souladu se závazným právním názorem NSS) uzavírá, že postup orgánů finanční správy v posuzované věci byl souladný se zásadou proporcionality a se smyslem směrnice o DPH. Žalovaný byl povinen ve svých rozhodnutích odůvodnit splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění ručení, nikoliv specificky též to, proč se rozhodl tento nástroj využít (nad rámec skutečnosti, že daňová povinnost poskytovatele plnění je neuhrazená). Ačkoliv se v posuzované věci může jednat o ojedinělý případ, kdy v praxi byl uplatněn souběh odepření nároku na odpočet a ručení za daňovou povinnost dodavatele, nelze z toho dovozovat žádné závěry ve vztahu k přiměřenosti postupu orgánů finanční správy v této věci ani ve vztahu k požadavkům kladeným na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.
39. Na věci nemůže nic změnit ani to, že ve vztahu k dodavateli VERAMI je vedeno insolvenční řízení, a v souvislosti s tím ani to, jaká je potenciální úspěšnost (vymahatelnost) případného regresního nároku společnosti FAU vůči společnosti VERAMI z titulu plnění za hlavního dlužníka. Obecná úprava ručení v daňovém právu je obsažena v § 171 a § 172 daňového řádu. Podle § 171 odst. 1 nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost

ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Podle odst. 3 tohoto ustanovení lze vydat výzvu ručiteli, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu. Možnost uplatnit solidární odpovědnost za dluh daňového subjektu, u kterého je vedeno insolvenční řízení, tedy vyplývá již ze zákona.

40. Koneckonců SDEU v rozsudku C-276/24 k tomuto uvedl: *„Je třeba dodat, že jak v podstatě uvádí česká vláda, uplatněním takové solidární odpovědnosti není dotčeno případné použití vnitrostátních pravidel občanského práva, která upravují vztah osoby povinné k dani, která ručí společně a nerozdílně za odvod DPH, a osoby povinné k dani, jež je obvykle povinna tuto daň odvést. Předkládající soud v této souvislosti potvrzuje, že české právo stanoví, že pokud solidárně odpovědná osoba zaplatí daň, kterou dluží osoba povinná odvést daň, může vůči dané osobě uplatnit regresní nárok. S ohledem na informace uvedené ve spise, jež má k dispozici Soudní dvůr, z nichž vyplývá, že vůči společnosti Verami, která je povinná odvést daň, je vedeno insolvenční řízení, je třeba v této souvislosti poznamenat, že rozhodnutí finanční správy uplatnit mechanismus solidární odpovědnosti podle vnitrostátního ustanovení prováděcího článku 205 směrnice o DPH nemůže záviset na tom, jaké vyhlídky na úspěch má regresní nárok, který by mohla uplatnit solidárně odpovědná osoba. V opačném případě by totiž mohlo být použití tohoto mechanismu natolik ztíženo, že by byl obrožen účinný výběr DPH, jelikož by finanční správa musela nejprve posoudit, zda se osoba povinná k dani, která má být určena jako solidárně odpovědná osoba, domůže náhrady částky daně zaplacené namísto osoby povinné odvést daň.“*

V. b) Zbylé žalobní námitky

41. Nejvyšší správní soud tedy shledal pochybení krajského soudu toliko při posouzení otázky přiměřenosti souběžné aplikace institutu ručení podle čl. 205 směrnice o DPH a § 109 ZDPH a odepření nároku na odpočet DPH u stejné osoby a totožných transakcí, a proto jej zavázal k opačnému právnímu závěru. Proto krajský soud výše korigoval své původní závěry k této otázce. Naopak u posouzení zbylých žalobních námitok Nejvyšší správní soud pochybení z hlediska přezkoumatelnosti neshledal, když uzavřel, že (původní) rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný není; z jeho odůvodnění lze seznat, jakými úvahami se při rozhodování řídil a z jakých podkladů vycházel. Krajský soud proto své původní závěry ve vztahu ke zbylým žalobním námitkám nyní pouze zopakuje.
42. Při jejich hodnocení přitom vycházel z rozsudku ze dne 1. 7. 2022, č. j. 29 Af 92/2017-201 (následně aprobovaný citovaným rozsudkem NSS, č. j. 6 Afs 255/2022-95), 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.
43. 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*“.

44. 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.
45. 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 („*pochtiví*“) obchodníci s pohonnými hmotami při navazování kontaktů a uzavírání obchodních transakcí v daném období.

46. 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.
47. Žalobce v první řadě odmítl, že by objektivní nestandardnost mohl být kontraktační proces mezi společnostmi FAU a VERAMI, jimi dosažené smluvní podmínky a následný faktický průběh jednotlivých obchodních transakcí.
48. 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.
49. 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.
50. 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.

51. 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.
52. 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 doplateků. Na tom, že tento krok byl neobezřetný (to navíc pohledem existujících rizikových faktorů – viz výše), ničeho nemění ani tvrzení žalobce, že daný vypořádací model fungoval a společnost FAU od žádné ze stran neobdržela informaci, že by tomu bylo jinak. I pokud by soud odhlédl od skutečnosti, že uvedený způsob plateb a jejich vypořádání je v rozporu jak s rámcovou smlouvou kupní, tak s ujednáním ze dne 19. 4. 2013, 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.

53. 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.
54. 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.
55. 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.
56. 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.
57. Z uvedených důvodů soud neprováděl k důkazu záznam z reportáže ČT, která měla dosvědčit, že statutární zástupce společnosti SLOVNAFT je možné poměrně lehce kontaktovat.
58. 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.
59. 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.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

61. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 28. července 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu