



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **JUDr. J. Š.**
insolvenční správce dlužníka Tabák Plus Export, spol. s r. o., v
konkursu
sídlem Nové Sady 606/40, Brno
zastoupený Rödl & Partner Tax, k. s.
sídlem Platněřská 191/2, Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, 4009024/17/3004-51521-701260, 4009072/17/3004-51521-701260, 4009111/17/3004-51521-701260, 4009139/17/3004-51521-701260, 4009173/17/3004-51521-701260

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260, se odmítá.
- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou projednávané věci je posouzení, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že se obchodováním s dobíjecími kupóny mobilních operátorů účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.
2. Dne 14. 5. 2014 byla společnost Tabák Plus Export, spol. s r. o. (dále též „dlužník“) zapsána do obchodního rejstříku. Od 6. 6. 2014 se stala plátcem daně z přidané hodnoty („DPH“). V měsících červen až listopad 2014 dlužník mimo jiné dodával dobíjecí kupóny tuzemských mobilních operátorů odběratelům ze Slovenska. Vzhledem k tomu, že šlo o intrakomunitární transakce, nárokoval si odpočet DPH z poskytnutých služeb.
3. Na základě provedené daňové kontroly týkající se zdaňovacích období červen až listopad 2014 Finanční úřad pro Jihomoravský kraj uzavřel, že dlužník splnil veškeré formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu. Doložil, že nákupy kupónů byly fakticky uskutečněny a že byly použity v rámci ekonomické činnosti. Finanční úřad nicméně konstatoval, že se dlužník stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, přičemž zjištěné skutečnosti svědčily o tom, že dlužník o existenci tohoto podvodu věděl nebo mohl vědět, a že nepřijal taková opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránil. Finanční úřad proto dlužníkovi neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu u nákupu všech dobíjecích kupónů, které nakoupil od společnosti Tabák Plus, spol. s r. o. (nyní v konkursu) a které následně dlužník prodal odběratelům ze Slovenska.
4. Finanční úřad proto dne 13. 9. 2017 dlužníkovi vyměřil:
 - a. platebním výměrem č. j. 4008906/17/3004-51521-701260 za období od 6. 6. 2014 do 30. 6. 2014 (dále též období „červen 2014“) nadměrný odpočet ve výši 1 920 Kč;
 - b. dodatečným platebním výměrem č. j. 4009024/17/3004-51521-701260 za červenec 2014 DPH ve výši 5 295 778 Kč a konstatoval povinnost uhradit penále ve výši 1 059 155 Kč;
 - c. dodatečným platebním výměrem č. j. 4009072/17/3004-51521-701260 za srpen 2014 DPH ve výši 5 649 407 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 1 129 881 Kč;
 - d. platebním výměrem č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, za září 2014 nadměrný odpočet ve výši 630 Kč;
 - e. platebním výměrem č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 za říjen 2014 nadměrný odpočet ve výši 201 338 Kč;
 - f. platebním výměrem č. j. 4009173/17/3004-51521-701260 za listopad 2014 nadměrný odpočet ve výši 154 210 Kč.

II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobce, insolvenční správce dlužníka, podal proti v záhlaví specifikovaným platebním výměrům žalobu. Uvedl, že předmětem činnosti dlužníka bylo zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod. Založení dlužníka bylo součástí plánované úpravy

v rámci koncernu, přičemž hlavní náplní činnosti dlužníka bylo dodávání trafikového sortimentu mimo Českou republiku. V předmětném období dlužník dodával mimo jiné dobíjecí kupóny šesti zákazníkům ze Slovenské republiky. Jednalo se o intrakomunitární plnění, proto nebyla uplatněna DPH. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že dlužník se stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH a že skutečnosti zjištěné v řízení nasvědčují tomu, že věděl o existenci podvodu a nepřijal opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.

6. Z § 72 a § 73 zákona o DPH podle žalobce nelze dovodit, že by odpovědnost za podvod na DPH spáchaný jinou osobou mohla bez dalšího spočívat na plátcích, který nárokuje odpočet daně. To dokládá i příslušná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), potažmo Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“). Lze tak učinit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, tj. při existenci podvodného řetězce u konkrétních dodávek (objektivní podmínka), pokud odběratel/dodavatel věděl či musel vědět o podvodu (subjektivní podmínka). Důkazní břemeno přitom nese správce daně. Žalovanému se však nepodařilo prokázat naplnění uvedených podmínek.
7. Žalobce zdůraznil, že ve všech případech nebyla řádně prokázána existence podvodu (chybějící daň). V souladu s judikaturou NSS nemohou být důvodem pro neuznání nároku na odpočet pochybnosti vzešlé z činnosti obchodních partnerů. Existence daňového podvodu nemůže být založena na zjištění o nekontaktnosti dodavatelské společnosti ve spojení s minimální DPH, kterou tato společnost přiznala a odvedla. V případě odběratele CREDIT MOBILE, s. r. o. (Credit Mobile) žalovaný založil svůj závěr toliko na předpokladu, že na této společnosti tkví chybějící daň. Dlužníka však nelze postihovat za domnělý daňový podvod, není-li objektivně zjištěno, že podvod na DPH byl konkrétní osobou skutečně spáchán. U předmětného dodavatele žalovaný jeho účast na podvodu předpokládal z důvodu, že se slovenskému správci daně nepodařilo ověřit obsah daňových přiznání podaných tímto subjektem; takový závěr je však nedůvodný a nepodložený. Pouhá absence spolupráce slovenského subjektu v rámci mezinárodní výměny informací nemůže postačovat pro závěr o existenci chybějící daně. Skutečnost, že se Credit Mobile stal pro slovenského správce daně nekontaktní v lednu 2015, mohla souviset se změnou na pozici jednatele. Navíc je rozhodné, zda daňový subjekt byl kontaktní v době, kdy docházelo k dodávkám zboží, nikoliv v době vyřizování žádosti o mezinárodní výměnu informací. Credit Mobile ve svých daňových přiznáních vykázal pořízení služeb z jiného členského státu. Skutečnost, že nevykazuje intrakomunitární transakce na výstupu, ani absence materiálního zázemí, o podvodu nevypovídá.
8. Ani odběratel BULL-stav s. r. o. (dále též „Bull-stav“) nebyl podle žalobce řádně prověřen. Pro konstatování chybějící daně nepostačuje, že společnost je pro slovenského správce daně nekontaktní a zabývá se stavební činností. Vyjádření paní S. nelze brát v potaz, neboť před slovenským správcem daně vystupovala za společníka M. S. (manžela), nikoliv za Bull-stav. Nákupy dobíjecích kupónů měl realizovat sám jednatel S. Nebylo sděleno, zda společnost podávala daňová přiznání, ani zda přiznávala pořízení dobíjecích kupónů.
9. Závěr žalovaného o existenci podvodu na dani podle žalobkyně minimálně v případě Credit mobile a Bull-stav nemá oporu v provedeném dokazování.
10. Co se týče objektivních okolností zjištěných správcem daně, žalobce zdůraznil, že po předložení veškeré dokumentace týkající se dodávek dobíjecích kupónů žalovaný uzavřel

postup k odstranění pochybností dne 30. 9. 2014 s tím, že pochybnosti správce daně byly odstraněny. Teprve poté, co bylo zjištěno, že při dalších obchodech nebyla DPH odvedena, vyhodnotil žalovaný celý podnikatelský model dlužníka jako podezřelý a nedostatečně zabezpečený proti podvodům. Dané okolnosti se tak staly „podezřelé“ až po zjištění existence chybějící daně. Vytýká-li proto žalovaný nyní dlužníkovi, že s ohledem na objektivní okolnosti (nízká reálná využitelnost předmětu plnění a ekonomický rentabilita, formální včlenění dlužníka, nestandardnost smluv se zákazníky aj.) nepojal podezření ohledně aktivit svých zákazníků, jedná se o pokrytecký postup. Žalovaný tím zpětně vyčítá dlužníkovi absenci jednání, které on sám – přestože je profesionálem – neučinil. Pokud je zjištění o chybějící dani známo až v současnosti, nelze na obchody v předchozích letech pohlížet optikou tohoto zjištění a zpochybňovat podnikatelské aktivity dlužníka. Rozborem objektivních okolností tak žalovaný neprokázal, že by dlužník o podvodech na DPH při následném odběru dobíjecích kupónů musel vědět.

11. Z dlužníkových šesti odběratelů ze Slovenska si pouze ONE LINE s. r. o. (dále též „One line“) neplnil své daňové povinnosti; s ním byla spolupráce ukončena. Z hlediska vědomosti dlužníka o podvodném jednání je přitom zásadní, zda k podvodnému jednání došlo u dodavatelů dlužníka či u dalších článků řetězce. Dlužník nemůže být činěn odpovědný za jednání dalších odběratelů svých zákazníků, s nimiž neměl žádné obchodní vztahy.
12. K jednotlivým objektivním okolnostem pak žalobce rozvedl konkrétní úvahy, proč dané skutečnosti nenasvědčují vědomosti dlužníka o podvodu. Má za to, že závěry žalovaného jsou založeny na spekulacích, aniž by byl zmíněn konkrétní důkazní prostředek prokazující, že dlužník o podvodném jednání skutečně věděl či vědět mohl. Žalovaným zmíněné okolnosti o absenci dobré víry dlužníka nevypovídají.
13. Dlužníkovi nelze vytýkat vědomost o existenci podvodu na dani u Tabáku Plus, spol. s r. o. V roce 2010 se Policie ČR tohoto subjektu dotazovala na obchodování s dobíjecími kupóny, prošetřována však byla společnost Alfax s. r. o. Proti ostatním odběratelům trestní řízení vedeno nebylo. Nedochovalo tedy k opakovanému prošetřování obchodů s dobíjecími kupóny, z něhož by měl dlužník pojmout podezření o rizikovitosti obchodování s dobíjecími kupóny. O větším prošetřování těchto obchodů se dlužník dozvěděl až 20. 5. 2015 z žádosti policie o poskytnutí faktur. Navíc sama státní správa po řadu let obchody s dobíjecími kupóny u Tabáku Plus nijak nezpochybnila.
14. Žalobce dále nesouhlasí s výtkou, že podvodné nakládání s dobíjecími kupóny mělo být dlužníkovi zřejmé s ohledem na množství nakoupených kupónů, které v jiném státě nemohou být využity. Žalovaný pomíjí možnost obchodování s kupóny, jakož i historický kontext a jazykovou provázanost českých a slovenských občanů. Bez bližší analýzy nelze vyloučit, že na Slovensku existuje výrazný trh (odbytíště) pro kupóny českých operátorů. Nepřiléhavé je srovnání s objemem kupónů prodaných společnostmi Valmont CR, spol. s r. o. (dále též „Valmont“), neboť ta se zabývá především prodejem cigaret a tabákových výrobků; na telekomunikační služby se nespecializuje.
15. Neobstojí rovněž úvaha, že zákazníci dlužníka nedisponovali potřebným materiálním a personálním zázemím pro skladování a distribuci kupónů, ani se neprezentovali jako obchodníci s touto komoditou. Kupón je drobné zboží, jež lze uskladnit do menších krabic, proto pro odběratele nebylo nezbytné mít skladovací prostory. Slovenští odběratelé navíc mohli mít vlastní distribuční síť zákazníků, jimž kupóny dodávaly.

Požadavky žalovaného, aby dlužník zkoumal, zda zákazník skutečně dále kupóny prodává a má k obchodování příslušné zkušenosti je v rozporu s judikaturou SDEU (rozsudek *Mahagében*). Zákazníci dlužníka měli v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání malo- a velkoobchod. Povinností dlužníka nebylo prověřovat, zda společnosti sídlí na zapsané adrese nebo zda se nejedná o virtuální sídlo.

16. Zmiňoval-li žalovaný nerentabilitu obchodů s dobíjecími kupóny s tím, že muselo docházet k jejich zpětnému prodeji do tuzemska, žalobce nechápe, z čeho musela být dlužníkovi tato skutečnost zřejmá. I kdyby slovenští zákazníci následně zboží přímo prodali na českém trhu (v rozporu se svým prohlášením), nebylo by to s ohledem na úzkou provázanost trhů nijak problematické. O počtu článků následujícího řetězce tedy dlužník nemusel mít žádnou povědomost. Žalovaný neuvedl žádné hodnověrné důvody, pro které by bylo možné shledat nestandardní obchodní transakce učiněné samotným dlužníkem, nikoliv následnými odběrateli.
17. Jako nestandardní hodnotí žalovaný dále skutečnost, že dlužník byl založen účelově pouze z důvodu zapojení se do fungujícího řetězce v oblasti prodeje dobíjecích kupónů zákazníkům z jiných členských států. Úvahy žalovaného jsou však vytrženy z kontextu; v daňovém řízení bylo vysvětleno, že založení dlužníka bylo součástí plánované úpravy struktury holdingu. Vzhledem ke krátké době existence dlužníka nemohl být obchod více rozvinut a dlužník skutečně obsluhoval pouze zákaznický kmen od Tabáku Plus a využíval jeho zázemí. Postupně mělo být rozšiřováno i portfolio sortimentu, nicméně z důvodu zadržování odpočtů správcem daně k tomu nedošlo. Motivace k vyčlenění exportní aktivity souvisela např. s vývozem snacků SAMAI. Nešlo tedy o účelové oddělení rizikové aktivity, ale o rozumné uspořádání koncernu. Navíc správce daně o této skutečnosti byl informován na ústním jednání 18. 9. 2014.
18. Nesprávné jsou rovněž výtky žalovaného o nestandardnosti smluv uzavřených mezi dlužníkem a zákazníky. Na skutečnosti, že se zákazníci zavazovali k náhradě škody, která by dlužníkovi vznikla v důsledku zrušení jejich registrace k DPH, nelze vidět nic nestandardního. Naopak, jednalo se o opatření, které mělo vést k vyloučení účasti na podvodném řetězci. Důkaz svědčící o opatrnosti dlužníka hodnotí žalovaný nesprávně jako vědomost o podvodných záměrech obchodních partnerů, což je absurdní. Smlouvy neobsahují standardní smluvní ustanovení, neboť jejich hlavním smyslem bylo obeznamit zákazníka s přísnějšími podmínkami spolupráce při poskytování plnění do jiného členského státu. Nelze je tedy chápat jako klasické dodavatelsko-odběratelské smlouvy. Platební a dodací podmínky se řídily obecnou právní úpravou.
19. Dále žalovaný dlužníkovi vytýkal, že neplnil smluvní povinnosti dohodnuté s jednotlivými mobilními operátory. Ve vztahu k operátorovi Vodafone Czech Republic a. s. (dále též „Vodafone“) je odkaz žalovaného nepřipadný – opírá se o smlouvu o obchodní spolupráci z 15. 4. 2014, která se však týká jen dodání předplacených karet, nikoliv dobíjecích kupónů. Co se týče operátora T-Mobile Czech Republic a. s. (dále jen „T-Mobile“), lze souhlasit se žalovaným, že Tabák Plus byl povinen informovat operátora o odběratelích dobíjecích kupónů. V průběhu dlouhodobé spolupráce těchto dvou subjektů však plnění této povinnosti nebylo operátorem vyžadováno ani sankcionováno. Konečně k operátorovi O2 Czech Republic a. s. (dále též „O2“) lze doplnit, že žalovaný nijak neprokázal, že by dlužník neplnil své smluvní povinnosti (např. zajistit prodejní a technická školení prodejce). Naopak plnění povinností dlužníka (resp. Tabáku Plus) dokládá dlouhodobá a bezproblémová spolupráce. Navíc fakt, zda byly striktně

dodržovány všechny informační povinnosti sjednané ve smlouvách s mobilními operátory, nevypovídá ničeho o tom, zda dlužník mohl pojmout podezření o podvodech na DPH při dalším oběhu kupónů.

20. Žalobce rovněž upozornil na dostatečnost přijatých opatření. Schéma obchodování zahrnovalo řadu opatření sloužících k důsledné identifikaci protistrany, ověření jejího plátcovství, posílení její odpovědnosti za řádný průběh transakcí a doložení její daňové kázně. Dlužník vyžadoval od svých obchodních partnerů výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopii osobních dokladů osob zastupujících zákazníky, výstup ze systému VIES ověřující, zda je odběratel k datu jednotlivých dodávek plátcem, kopii průkazu plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek, smlouvu se zákazníkem, plnou moc pro případného zástupce s notářsky ověřeným podpisem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpis s úhradou faktury, popř. doklad o převzetí hotovosti, čestné prohlášení o vývozu dobíjecích kuponů do jiného členského státu, dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kuponů k jednotlivým dodávkám. Tyto kontrolní mechanismy prokazují, že dlužník při své činnosti postupoval podstatně obezřetněji, než jsou standardní způsoby aprobované finanční správou. Žalovaný neuvedl žádná racionální opatření, která měla být ze strany dlužníka při tomto typu velkoobchodního prodeje přijata, aby jej bylo možné realizovat bez rizika.
21. Přiměřenost opatření je nutno hodnotit z hlediska odvětví, v němž subjekt působí. U velkoobchodního prodeje běžného trafikového sortimentu nelze za přiměřené považovat prověřování existence faktického sídla zákazníka či jeho osobní návštěvu, ověřování majetkových poměrů zákazníků či prověřování plnění jejich závazků vůči státu. Bonita zákazníků byla důležitá toliko ve vztahu k hrazení závazků vůči dlužníkovi; v této oblasti žádné problémy nevznikaly. Ekonomické realitě neodpovídá ani představa žalovaného, že by zákazníci dlužníkovi otevřeně sdělovali, jak hodlají s nakoupenými dobíjecími kupóny nakládat. Nutnost provádět nezbytné kontroly spočívá na daňových orgánech, nikoliv na dlužníkovi.
22. Žalobce proto uzavřel, že z aspektů zmíněných žalovaným žádné podezření o podvodném jednání jeho odběratelů nevyplývalo, a to ani při zohlednění okolností ve vzájemném kontextu. Úvahy žalovaného jsou opřené o skutečnosti zjištěné v současné době, což je nepřipustné. Zmiňované trestní řízení se netýkalo žádného zákazníka, s nímž dlužník obchodoval v rozhodných obdobích. Ze způsobu obchodování dlužník žádné důvodné podezření nepojal. Žádné indicie svědčící o nestandardnosti transakcí žalovaný nepředložil. Pravidla obchodování nastavená dlužníkem byla přísná, docházelo k ověřování totožnosti zástupců partnerů. Pravidla byla přijata na doporučení poradců dlužníka před zahájením obchodování. Bylo učiněno vše, co bylo v silách dlužníka, pro vyloučení podvodného jednání. Zaměstnanci dlužníka či Tabáku Plus nejsou specialisty v oblasti práva a daní, stupeň přičitatelnosti o podvodném jednání je tedy zákonitě nižší. Obchodování probíhalo s komoditou, která nijak nevybočuje z dlužníkem dodávaného sortimentu. Žalovaný nebyl oprávněn vybrat si, kterému daňovému subjektu odmítne nárok na odpočet DPH na vstupu, ale měl důsledně zakročit vůči subjektům, které se účastnily daňového podvodu. Dlužník naplnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet prokázal.
23. Z popsanych důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené platební výměry zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal mu náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě nejprve zabýval přípustností podané žaloby. Uvedl, že s ohledem na § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nabyly dodatečné platební výměry za období červenec a srpen 2014 právní moci 21. 9. 2017, kdy došlo k ukončení přezkumného jednání. Žaloba proti nim je proto přípustná. Ve vztahu k platebním výměrům za období červen, září, říjen a listopad 2014 je možné podat odvolání, neboť jde o situaci, kdy daňový subjekt uplatňuje pohledávku vůči státu ve formě nadměrného odpočtu, proto zde účinky § 243 odst. 2 daňového řádu nenastávají. V tomto rozsahu by proto žaloba měla být odmítnuta.
25. K věci samé žalovaný odkázal na odůvodnění zprávy o daňové kontrole, v níž se s argumentací žalobce podrobně vypořádal. I nadále je přesvědčen, že chybějící daň byla řádně zjištěna ve všech větvích dodavatelsko-odběratelského řetězce na základě mezinárodní výměny informací.
26. Závěr o chybějící daně u Credit Mobile nebyl učiněn toliko z nekontaktnosti dané společnosti, ale byl založen primárně na údajích uváděných v daňových přiznáních odběratele. Nekontaktnost společnosti byla důvodem, proč slovenský správce daně nemohl obstarat další informace a muselo být vycházeno toliko z dostupných informací (podaného daňového přiznání). Z daňového přiznání Credit Mobile bylo patrné, že mezi uskutečněná plnění zjevně nebyl zahrnut následný prodej dobíjecích kupónů, neboť hodnota uskutečněných plnění byla výrazně nižší než hodnota přijatých kupónů. Tyto skutečnosti podle žalovaného postačují pro konstatování existence chybějící daně. Nelze rovněž souhlasit se žalobcem, že společnost se stala nekontaktní až se změnou jednatele. Prověřování slovenského správce daně trvalo od října 2014 do ledna 2015 a nekontaktní byla jak samotná společnost, tak její jednatel Z. S. Ani pokud by pan S. nebyl jednatelem v době, kdy jej kontaktoval slovenský správce daně, nebránilo by to, aby se dostavil ke správci daně a poskytl mu relevantní informace o obchodování s dobíjecími kupóny.
27. Co se týče odběratele Bull-stav, žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole. Nad rámec doplnil, že v rámci odvolacího řízení obdržel žalovaný odpověď na žádost o mezinárodní výměnu informací, z níž plyne, že společnost v obdobích srpen a září 2014 nepřiznala přijetí plnění od žalobce.
28. Žalovaný dále nesouhlasil s argumentací, že jsou dlužníkovi přičítány k tíži okolnosti zjištěné až dodatečně (v současnosti), ani že žalovaný již od 15. 9. 2014 musel vědět o šetření Specializovaného finančního úřadu (dále též „SFÚ“) u Tabáku Plus, tedy o nestandardnosti transakcí s dobíjecími kupóny a o možném podvodu na DPH. Je nutné zdůraznit, že pouhá skutečnost, že u majetkově a personálně propojené společnosti bylo zahájeno šetření, nemůže u správce daně vyvolat pochybnosti o tom, zda daň byla přiznána a stanovena ve správné výši. V době ukončení postupu k odstranění pochybností žalovaný neměl od SFÚ žádné informace, že daň u žalobce nebyla přiznána ve správné výši.
29. V podané žalobě žalobce uznává, že dlužník měl v době svého vzniku informace o tom, že mezinárodní trh s dobíjecími kupóny byl opakovaně zasažen podvodem na DPH (viz šetření policie v roce 2010 a na přelomu let 2012 a 2013). Musel tedy mít povědomí o nebezpečí vzniku podvodu na DPH při intrakomunitárním obchodování s dobíjecími kupóny a o zvýšeném zájmu policie o dění na tomto trhu. Za těchto okolností bylo možné po dlužníkovi požadovat, aby věnoval zvýšenou pozornost prověřování svých

obchodních partnerů a okolnostem souvisejícím s realizovanými obchodními případy. Ačkoliv tato skutečnost sama o sobě není nezvratným důkazem vědomosti dlužníka o podvodu na DPH, ve spojení s ostatními objektivními skutečnostmi tvoří logický a ucelený soubor důkazů, jež spolehlivě a jednoznačně prokazují, že odvolatel o existenci podvodného jednání vědět měl a mohl.

30. Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole popsal dostatečné důvody dokládající nízkou reálnou využitelnost dobíjecích kupónů českých mobilních operátorů v jiném členském státě. Z majetkové propojenosti dlužníka s Tabákem Plus žalovaný nevyvozoval žádné objektivní skutečnosti. K obchodním partnerům pak žalovaný zdůrazňoval, že se vyznačovali rizikovými znaky, které nasvědčovaly tomu, že nejde o důvěryhodné a solventní společnosti etablované na trhu dobíjecích kupónů. Zmíněné znaky (zejm. značnou nesourodost obchodních činností) vykazovala i společnost ALFAX, s. r. o., vůči níž bylo vedeno trestní řízení. Z toho žalovaný dovozoval, že dlužníkovi měly vyvstat pochybnosti ohledně účelu sledovaného zapojením těchto společností do řetězce, nikoliv v jejich následném chování. Žalovaný neukládal dlužníkovi hodnotit rentabilitu obchodních operací.
31. S ohledem na veřejně dostupné informace dlužník nemohl předpokládat, že by odběratelé zajistili distribuci dobíjecích kupónů mezi konečné spotřebitele vlastními silami. Ti přitom odebírají kupóny po kusech, nikoli po stovkách či tisících. Dlužník tak mohl předpokládat, že kupóny jsou odběrateli dále přeprodávány následujícím článkům řetězce, které zajišťují distribuci mezi konečné spotřebitele – tedy zpět do České republiky.
32. Okamžik založení dlužníka podle žalovaného navozuje dojem, že smyslem vzniku bylo převést realizaci intrakomunitárních transakcí na nově vzniklou společnost, která byla místně příslušná jinému správci daně. Před zahájením prověřování daňových povinností společnosti Tabák Plus ze strany SFÚ k takovému kroku nebyl dán důvod. Dlužník navíc využíval personálních kapacit Tabáku Plus, oproti případu v žalobcem zmiňovaného rozsudku č. j. 6 Afs 176/2016-36.
33. Podle žalovaného vykládá dlužník jednotlivé objektivní okolnosti zcela izolovaně, aniž by přihlédl k existenci ostatních okolností. Právě v souhrnu tyto okolnosti svědčí o vědomosti dlužníka o podvodu. Jednatelé dlužníka měli v době provádění obchodních případů povědomí o tom, že mezinárodní trh s dobíjecími kupóny byl v minulosti zasažen podvodem na DPH a byli obeznámeni s principem tohoto podvodu, odběratelé z jiného členského státu vykazovali rizikové znaky, nejednalo se o etablované společnosti na trhu s dobíjecími kupóny, dobíjecí kupóny jsou využitelné pouze pro telefonní čísla českých mobilních operátorů, bylo tedy nutné očekávat, že budou následně vyvezeny zpět do České republiky, slovenští odběratelé nedisponovali vlastní distribuční sítí, aby zajistili prodej pro konečné spotřebitele, kupóny jsou prodávány za pevně stanovenou nominální hodnotu, přidání dalšího článku v řetězci proto vykazuje nadbytečnou a ekonomicky neopodstatněnou transakci. Navíc následně bylo správcem daně zjištěno, že společnost Cairo bezprostředně po nákupu prodává kupóny dalšímu odběrateli z jiného členského státu s minimálním cenovým navýšením. Obdobně Zonus pořizoval kupóny a následně je přeprodával do jiného členského státu za ceny nižší, než za jaké je pořídil. Žalovaný je tak přesvědčen, že obchodní případy mezi dlužníkem a jeho obchodními partnery již v době realizace transakcí vykazovaly celou řadu nestandardních okolností, které měly v dlužníkovy vyvolat pochybnosti o možné existenci podvodného jednání.

34. Nezanedbatelné je rovněž chování jednatelů dlužníka, kteří po zahájení šetření u Tabáku Plus intrakomunitární transakce s dobíjecími kupóny převedli na dlužníka, aniž by tato změna měla dopad na průběh obchodních případů, nedodržovali smluvní ujednání s Tabákem Plus a mobilními operátory, neuzavírali s odběratelskými společnostmi písemné smlouvy, přestože tato povinnost vyplývala ze smluvních vztahů s Tabákem Plus či s mobilními operátory, uplatňovali vůči odběratelským společnostem ručitelské závazky. Je nutné brát v úvahu, že závěr žalovaného je založen na posouzení těchto objektivních okolností ve vzájemných souvislostech.
35. Požadavek na nastavení dostatečných kontrolních mechanismů vyplývá pro všechny subjekty z judikatury SDEU, bez ohledu na odvětví, v němž subjekty působí. Podle žalovaného není důležité, zda je dlužník znalcem daňového práva či nikoliv; nic mu nebránilo konzultovat daňové aspekty svého podnikání s poradcem. Dlužník přes veškerá zvýšená rizika vzniku podvodu a povědomí o probíhajícím trestním vyšetřování odběratelů dobíjecích kupónů Tabáku Plus přejal totožný model obchodování. Přijatá opatření cílila primárně k zajištění důkazních prostředků o faktickém uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Zbylá opatření byla formálního charakteru (ověřování v obchodním rejstříku apod.). Z judikatury NSS přitom vyplývá povinnost dbát podle možností o bezproblémovost svých obchodních partnerů.
36. Žalovaný v souladu s judikaturou SDEU dospěl k závěru, že dlužník věděl, resp. pokud by věnoval dostatečnou pozornost prověřování svých obchodních partnerů, měl vědět o existenci podvodného jednání. Zároveň nepřijal taková opatření, která by byla schopna jeho účasti na podvodu reálně zabránit. Odepřel proto dlužníkovi nárok na odpočet daně na vstupu. Žalovaný odmítl, že by si „volil“ subjekt, jemuž nárok na odpočet odepře. Doplnil, že obdobný přístup SFÚ potvrdil i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku sp. zn. 51 Af 14/2016.
37. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu proti platebním výměrům za období červen, září, říjen a listopad 2014 odmítl jako nepřípustnou a ve zbytku žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

38. Při ústním jednání konaném dne 27. 11. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích obsažených v předchozích písemných podáních.
39. Zástupce žalobce úvodem podotkl, že vznik dlužníka byl odůvodněn požadavkem na oddělení oblasti vývozu trafikového sortimentu do jiných států EU v rámci koncernu. Zdůraznil, že správce daně odmítl nárok na odpočet za dodání kupónů v plném rozsahu, přestože byla prokázána chybějící daň pouze u tří odběratelů z šesti. Každá transakce se přitom musí posuzovat samostatně. Došlo-li ke ztrátě daně až u dalších článků v řetězci, není to přičitatelné dlužníkovi; souvislost těchto článků řetězce s dlužníkem prokázána nebyla. Při prokazování vědomostní stránky je nutné zohlednit rozsah podvodu. Kontrolní opatření byla správcem daně shledána nedostatečná, přestože byla nadstandardní. Zmínil rovněž, že Tabák Plus byl prošetřován již v roce 2010, dlužník však až v roce 2014, resp. v roce 2015.
40. Zástupce žalovaného uvedl, že v části směřující proti platebním výměrům, u nichž následovalo řádné odvolací řízení, je žaloba nepřípustná. K věci samé dodal, že chybějící daň nemusí být jen na bezprostředně následujícím článku řetězce. Byly prokázány objektivní okolnosti svědčící o vědomosti dlužníka o podvodu, přičemž kontrolní

mechanismy byly nedostatečné. Zdůraznil majetkovou propojenost Tabáku Plus a dlužníka a setrval na tom, že vědomá účast dlužníka na podvodu byla prokázána.

41. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování listinami obsaženými ve správním spise, jež byly jako důkazní návrhy označeny v žalobě, soud v souladu s judikaturou NSS neprováděl (srov. rozsudek ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117).

V. Posouzení věci soudem

V. 1) Podmínky řízení

42. Nejprve soud zkoumal naplnění podmínek řízení, zejm. přípustnost podané žaloby. Ztotožnil se s výkladem žalovaného, že žaloba proti platebním výměrům za zdaňovací období měsíců červen, září, říjen a listopad 2014 je nepřipustná z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků. Ve zbytku shledal žalobu přípustnou.
43. V tomto ohledu je relevantní, že dne 28. 6. 2017 byl usnesením Krajského soudu v Brně, č. j. KSBR 28 INS 9815/2017-A-11, prohlášen úpadek na majetek dlužníka. Dne 13. 9. 2017 byly vydány napadené platební výměry. Poté dne 21. 9. 2017 proběhlo přezkumné jednání.
44. Sdělením ze dne 9. 11. 2017 (ve znění opravy ze dne 5. 12. 2017) žalovaný informoval dlužníka, že dodatečné platební výměry, jimiž byla dlužníkovi doměřena DPH týkající se období červenec a srpen 2014 nabyly právní moci dne 21. 9. 2017 ukončením přezkumného jednání. Dále žalovaný dlužníkovi sdělil, že ve vztahu k ostatním platebním výměrům, vůči kterým bylo podáno odvolání, bude postupováno podle § 113 daňového řádu a bude vedeno odvolací řízení. V něm rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 16. 11. 2018, č. j. 46062/18/5300-22442-706033, tak, že odvolání zamítlo a potvrdilo platební výměry týkající se období 6. 6. – 30. 6. 2014, září, říjen a listopad 2014. Proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla u soudu podána žaloba; řízení o ní je vedeno pod sp. zn. 29 Af 9/2019.
45. Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabyvá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.*
46. Pohledávkami za podstatou jsou podle § 242 odst. 1 daňového řádu *daňové pohledávky, které vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení, jsou pohledávky za majetkovou podstatou.*
47. Jak bylo popsáno v bodě 4 tohoto rozsudku, dodatečnými platebními výměry za období červenec a srpen 2014 byla dlužníkovi stanovena vlastní daňová povinnost. Dlužník podal proti těmto platebním výměrům v zákonem stanovené lhůtě odvolání. Odvolací řízení ve vztahu k těmto dvěma zdaňovacím obdobím však bylo podle § 243 odst. 2 daňového řádu zastaveno a tyto dodatečné platební výměry nabyly právní moci 21. 9. 2017. V souladu s rozsudkem NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34, je nutno mít za to, že žalobce dostal podmínce vyčerpání opravných prostředků a žaloba ve správním soudnictví je proti těmto dvěma platebním výměrům přípustná.

48. Oproti tomu platebními výměry, jimiž byl dlužníkovi vyměřen nadměrný odpočet, nelze považovat za „pohledávky, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou“ ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu. Nejde totiž o daňovou pohledávku státu za dlužníkem, ale o pohledávku dlužníka vůči státu ve formě nadměrného odpočtu. U těchto platebních výměrů, jimiž byl vyměřen nadměrný odpočet, proto nenastaly účinky předpokládané § 243 odst. 2 daňového řádu a nalézací řízení pokračovalo a bylo ukončeno vydáním rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o řádném opravném prostředku. V této části je proto žaloba nepřipustná podle § 68 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Soud proto výrokem I. tohoto rozsudku žalobu proti platebním výměrům č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č. j. 4009111/17/3004-51521-701260, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260 a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260, odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V. 2) Věcný přezkum dodatečných platebních výměrů za období červenec a srpen 2014

49. Žalobou proti dodatečným platebním výměrům za období červenec a srpen 2014 se tedy soud zabýval věcně. Zmíněné dodatečné platební výměry přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
50. Dospěl k závěru, že žaloba proti dodatečným platebním výměrům za období červenec a srpen 2014 **není** důvodná (výrok II. rozsudku).
51. V projednávané věci není sporu o tom, že dlužník prokázal naplnění hmotněprávních i formálních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu podle § 72 a 73 zákona o DPH. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti o oprávněnosti tohoto nároku, neboť v průběhu daňové kontroly zjistil, že se dlužník stal účastníkem řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH. Podstatou sporu nyní je, zda žalovaným bylo prokázáno, že dlužník o tomto podvodu věděl nebo vědět mohl, resp. zda přijal taková opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránil.

V. 2. 1. Teoretická východiska a shrnutí relevantní judikatury

52. Hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývají z § 72 a 73 zákona o DPH. V rámci hmotněprávních podmínek (§ 72 zákona o DPH) správce daně zjišťuje, zda plnění bylo opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, bod 31). Formální podmínky vyplývají z § 73 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví, že nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který vystavil plátce a který splňuje náležitosti stanovené zákonem o DPH. Jsou-li zmíněné podmínky splněny, je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán a nesmí být nijak omezen. Výjimku však představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, dále jen „*věc Mahagében*“, bod 41).
53. Pojem podvod na DPH se týká situací, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. 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, Sb. rozh., s. I-483, dále jen „*věc Optigen*“, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, dále jen „*věc Kittel*“).

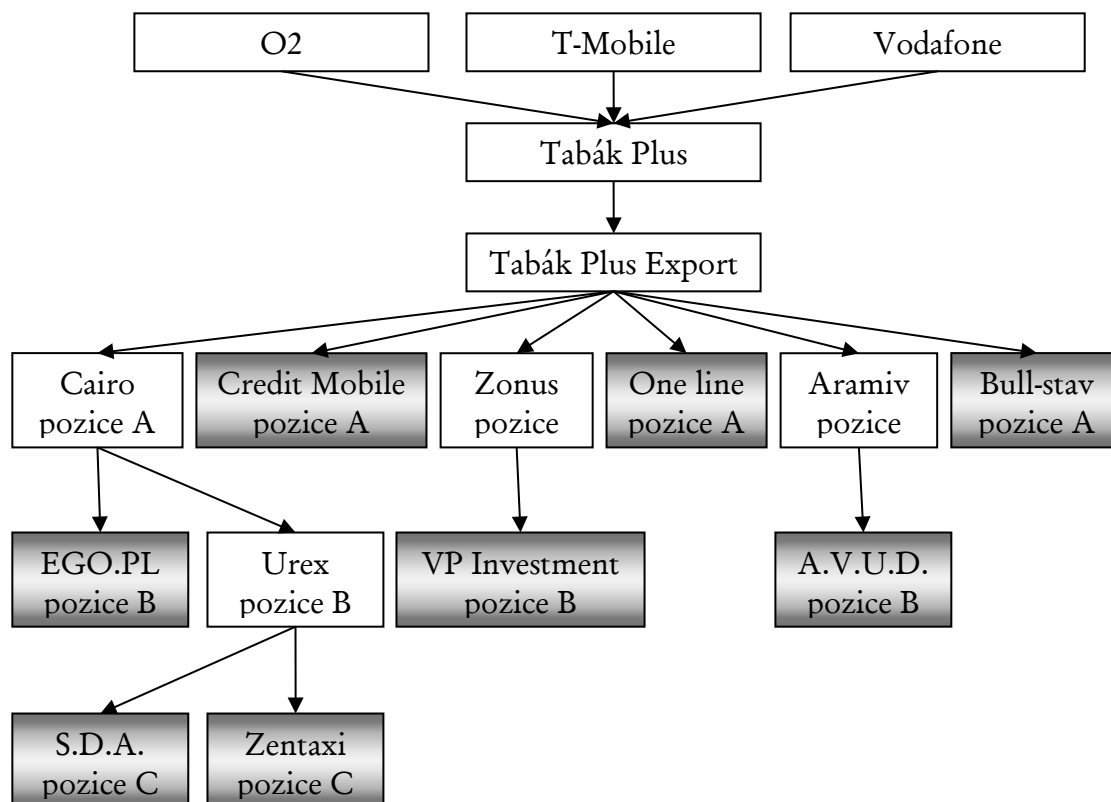
54. Posuzování subjektivní stránky jednání dlužníka, tedy hodnocení jeho vědomosti o daňovém podvodu, souvisí s interpretací daňového podvodu. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).
55. Z judikatury SDEU tedy vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*).
56. Uvedené principy přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r.o.*, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, *MAKRO Cash & Carry ČR*, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).
57. Existence podvodu na DPH sama o sobě neznamena, že daňovému subjektu nelze přiznat nárok na odpočet. Je-li řetězec obchodů zasažen podvodem, správce daně musí prokázat, že daňový subjekt o svém zapojení do takového řetězce věděl nebo vědět mohl. Vědomost daňového subjektu o podvodném řetězci zakládají situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (objektivní okolnosti). Příkladem se může jednat o situace, kdy daňový subjekt jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, daňový subjekt má informace

o možné problémovosti obchodních partnerů či transakce nebo jednání smluvních stran vykazuje jiné nestandardnosti. Je nutné přihlížet k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, k obchodním, platebním a záručním podmínkám, ke zkušenostem a obchodní historii daňového subjektu. Jsou-li shledány objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti transakcí, daňové orgány dále zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul své účasti na podvodu. Aby bylo možno konstatovat, že daňový subjekt jednal v dobré víře, vyžaduje se určitá míra obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích. Mezi standardní preventivní opatření patří např. řádné ověřování obchodního partnera, prověření jeho důvěryhodnosti a solventnosti před zahájením spolupráce, získání informací o obchodovaném výrobku, úprava smluvních, platebních a záručních podmínek, provádění kontrol a dodávek zboží, archivace obchodní komunikace apod. Nepřijme-li daňový subjekt dostatečná opatření, lze s přihlédnutím k objektivním okolnostem tvrdit, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to bez ohledu na to, zda měl z prodeje zboží prospěch či nikoliv.

V. 2. 2. Aplikace na projednávanou věc

V. 2. 2. A) K existenci podvodu na DPH

58. Soud se předně zabýval otázkou naplnění tzv. objektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu, tj. existence podvodu na DPH.
59. Žalovaný obsáhle popsal svá kontrolní zjištění na stranách 32 až 41 zprávy o daňové kontrole. Konstatoval, že dlužník v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pořizoval služby (předplacené dobíjecí kupóny) od kapitálově a personálně propojené obchodní korporace Tabák Plus. V červenci 2014 nakoupil tyto služby v objemu 25 217 988,81 Kč, v srpnu 2014 v objemu 26 901 936,57 Kč. Dlužník přijaté služby dále poskytoval různým obchodním korporacím se sídlem na Slovensku (pozice A), které je následně poskytovaly obchodním korporacím se sídlem v tuzemsku nebo v Polsku (pozice B). Služby byly dále poskytovány obchodním korporacím v tuzemsku či na Slovensku (pozice C). Schéma dodávek dobíjecích kupónů lze vyjádřit následovně (šedé pole znázorňuje místo, kde došlo ke ztrátě/neodvedení DPH):



60. Společnosti vyskytující se na pozici A jsou slovenskými odběrateli dlužníka (Cairo, Credit Mobile, Zonus, One line, Aramiv a Bull-stav). Na pozici B vystupovali polští plátcí daně EGO.PL, Sp. z o. o. a UREX Spółka ZOO, odebírající kupony od společnosti Cairo, a dále tuzemské společnosti VP Investment, s. r. o., odebírající kupony od společnosti Zonus, A.V.U.D. grup CZ, s. r. o. odebírající kupóny od společnosti Aramiv. Na pozici C se nacházela slovenská společnost S.D.A. s. r. o. a tuzemská Zentaxi s. r. o., které odebíraly kupóny od polské společnosti Urex. Podle žalovaného tkví chybějící daň na společnostech Credit Mobile, One line, Bull-stav, EGO.PL, VP Investment, A.V.U.D., S.D.A. a Zentaxi.
61. Ke společnosti Credit Mobile správce daně uvedl, že z informace poskytnuté slovenským správcem daně dne 7. 4. 2015 na žádost o informace vyplynulo, že společnost nemá na adrese zapsané v rejstříku vymezeny žádné prostory, nezdržuje se zde a není zde označena. Jde o nekontaktní subjekt (viz strana 38 zprávy o daňové kontrole). Dále na straně 57 až 59 zprávy o daňové kontrole žalovaný shrnul, že společnost „uskutečňuje obchody s dobíjecími kupóny tuzemských mobilních operátorů v řádech milionů Kč, přitom z veřejně dostupných zdrojů nevyplývá, že by se veřejně prezentovala jako obchodník s tímto druhém plnění, či že by disponovala odpovídajícím majetkovým zázemím.“ Nadto předmětná společnost „ve výkazu ziskov a strat za rok 2013 (tento byl v době uskutečňování obchodních případů nejaktuálnějším účetním výkazem obchodní korporace), (...) dlouhodobě deklaruje výnosy a náklady z hospodářské činnosti v řádech statisíců EUR, přitom vykazuje pouze velmi nízký výsledek hospodaření z hospodářské činnosti (výše výsledku hospodaření z hospodářské činnosti odpovídala -0,05 % výnosů z hospodářské činnosti v roce 2013, 0,27 % v roce 2014, -11,71 % v roce 2015 a 3,00 % v roce 2016). Skutečnost, že je obchodní korporace CREDIT MOBILE vůči místně příslušnému správci daně nekontaktní, je tedy jednou, nikoliv jedinou indicií, svědčící ve prospěch závěru správce daně o existenci podvodného řetězce.“

62. Podle žalovaného absence materiálního zázemí, přeprodej plnění s minimálním cenovým navýšením a špatná komunikace se správcem daně patří mezi charakteristické rysy obchodních korporací vzniklých za účelem zapojení do řetězce zasaženého podvodem, jejichž cílem je ztížit detekci podvodného jednání ze strany správce daně. Zdůraznil rovněž fakt, že odběratel ve svých daňových přiznáních sice vykazoval nabytí služeb ze zahraničí osvobozených od daně, nicméně již nepřiznával žádné intrakomunitární plnění ve prospěch tuzemských plátců DPH na výstupu a vykazoval rovněž pouze nízká plnění na Slovensku. Z toho je podle žalovaného zřejmé, že odběratel sice přiznal přijetí služeb od dlužníka, nicméně nepřijal následné poskytnutí těchto služeb, tj. ani daň z pořízení dobíjecích kupónů. V takovém případě lze podle žalovaného u Credit Mobile konstatovat existenci chybějící daně. Navíc podle žalovaného při souhrnném srovnání účetních výkazů Credit Mobile s objemy dobíjecích kupónů dodanými od dlužníka a společnosti Tabák Plus v roce 2014 lze konstatovat, že odběratel nepřiznal všechna plnění poskytnutá těmito dodavateli. Správce daně odmítl rovněž úvahu žalobce, že odběratel přestal být kontaktní až dlouho po uskutečnění prověřovaných transakcí. Z odpovědi na žádost o informace podle žalovaného plyne, že společnost byla nekontaktní již před lednem 2015, přičemž minimálně do listopadu 2014 odběratel komunikoval s dlužníkem. Pokud odběratel komunikuje s dodavateli, ale nekomunikuje se správcem daně, lze takové jednání označit za nestandardní.
63. Soud je přesvědčen, že závěr žalovaného o existenci chybějící daně u Credit Mobile je dostatečně podložen důkazy. Nebyl učiněn toliko na základě úvahy o nekontaktnosti odběratele. Společnost vykazovala rysy naznačující možné zapojení do podvodných jednání (virtuální sídlo, minimální cenové navýšení při prodeji zboží, nekontaktnost). Z jejích účetních výkazů bylo zjištěno, že přestože vykazovala nabytí plnění od dlužníka, nevykazovala již zpětné dodání do České republiky (kde by kupóny mohly být reálně využity), případně poskytnutí těchto služeb na Slovensku (což by bylo důvodem k úhradě DPH). Existenci chybějící daně tak lze podle soudu ze shromážděných důkazů vyvodit.
64. Skutečnost, že na odběrateli One line tkví chybějící daň, žalobce nezpochybňoval. Ani soud se proto touto otázkou blíže nezabýval. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že předmětná společnost za příslušná zdaňovací období nepřiznala ani neodvedla daň (viz strana 38 zprávy).
65. K odběrateli Bull-stav žalovaný od informací slovenského správce daně ze dne 30. 6. 2015 zjistil, že společnost je nekontaktní a že se věnovala výlučně stavební činnosti. O tom svědčila i účetní závěrka Bull-stav, nebo vyjádření L. S., smluvní zástupkyně. Uvedené důkazy jsou podle soudu dostatečné ke konstatování chybějící daně, neboť zástupkyně společnosti i účetní výkazy popírají, že by odběratel dobíjecí kupóny od dlužníka pořizoval. Závěr žalovaného, že na tomto článku řetězce spočívá chybějící daň, je proto správný. Argumentoval-li zástupce žalobce tím, že nebylo řádně doloženo oprávnění paní S. jednat jménem Bull-stav a vyjadřovat se k činnosti této společnosti, soud takové úvahy odmítá. Z odpovědi slovenského správce daně v rámci výměny informací je zřejmé, že paní S. „bola splnomocnená v daňovom konaní v období, v ktorom mali prebehnúť dané obchodné transakcie so spoločnosťou Tabák Plus Export“ (viz A 36 správního spisu). Úvahy o tom, že pokud byla zmocněna společníkem společnosti, nikoliv jeho jednatelem, považuje soud za nepřipadné. Pokud slovenský správce daně považoval oprávnění paní S. jednat za společnost za dostatečné, nelze bez bližší znalosti plné moci či dalších okolností případu

její vyjádření zpochybňovat; navíc za situace, kdy jiný pověřený zástupce společnosti se slovenským správcem daně nekomunikoval.

66. Pokud zástupce žalovaného při jednání uváděl, že v rámci odvolacího řízení vedeného ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím roku 2014 bylo potvrzeno, že Credit Mobile a Bullstav neodvedly příslušnou DPH, nelze k tomu v projednávané věci přihlížet. Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. je nutné vycházet ze skutkového stavu, který existoval ke dni právní moci napadeného rozhodnutí a později získané důkazy nelze zohlednit.
67. Společnost Aramiv (na pozici A) přiznala pořízení dobíjecích kupónů až v rámci dodatečného daňového přiznání, přičemž dodatečně doměřená daň nebyla uhrazena (viz úřední záznam ze dne 28. 4. 2015 nebo str. 37 zprávy o daňové kontrole). Dobíjecí kupóny měly být dodány následně tuzemské společnosti A.V.U.D. Grup (pozice B); tato společnost však podle zjištění žalovaného přijetí služeb z jiného členského státu v rozhodných zdaňovacích obdobích nevykázala a tkví na ní chybějící daň.
68. Další část řetězce byla realizována skrze slovenskou společnost Cairo (pozice A). Ta přijetí služeb od dlužníka vykázala. Jednatel potvrdil, že s dobíjecími kupóny manipuloval V. S. a další dvě osoby. Kupóny neviděl, následně byly předávány do Polska (viz odpověď slovenského správce daně na výměnu informací). Podle S. vše organizoval polský odběratel, přeprava probíhala v taškách autem. EGO.PL (pozice B) si neplní své daňové povinnosti a nepodává přiznání (viz odpověď polského správce daně ze dne 1. 6. 2015). Oproti tomu společnost Urex (pozice B) přijetí kupónů přiznala a následně je dodala společností S.D.A. a Zentaxi (pozice C). Tuzemská Zentaxi nepřiznala přijetí plnění od dodavatele Urex, ani neodvedla příslušnou DPH. Obdobně slovenská S.D.A. podle jejího jednatele žádné služby od Urex nepřijala, ani s ní jinak neobchodovala, příslušnou DPH tedy neodvedla.
69. Konečně k poslední části řetězce lze uvést, že Zonus (pozice A) měla českého jednatele, který potvrdil obchodování s dobíjecími kupóny, tj. jejich dopravu na území Slovenska a následný vývoz zpět odběrateli VP Investment (pozice B). Tento odběratel však přijetí služeb od svého slovenského dodavatele nepřiznal, ani neodvedl daň; pro správce daně byl nekontaktní.
70. Ke všem článkům dodavatelsko-odběratelského řetězce soud shrnuje, že všichni odběratelé na pozici A vykazovaly v obchodních transakcích s dlužníkem určité podezřelé rysy. Jednalo se o slovenské společnosti, které se nezabývaly prodejem dobíjecích kupónů českých mobilních operátorů, neměly síť následných odběratelů, které by kupóny dodávaly zpět do tuzemska. Bylo tedy lze usuzovat, že nebudou prodávat služby konečným zákazníkům, ale že je budou přeprodávat dál, o čemž svědčilo rovněž množství obchodovaných kupónů. Existovalo tedy nezanedbatelné riziko, že dojde ke vzniku chybějící daně. Jak vyplývá z výše uvedeného nákresu obchodního řetězce, někteří odběratelé na pozici A kupóny dále přeprodávaly dalším společnostem. To mělo patrně za cíl znepréhlednit výsledný řetězec, v němž k úniku DPH došlo až na dalších pozicích.
71. Žalobce argumentoval, že pokud došlo ke ztrátě DPH až u dalších článků v řetězci, nelze mu to klást k tíži v souladu se závěry rozsudku NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60. V tomto ohledu je však nezbytné mít na paměti, že vzhledem k výše akcentovaným podezřelým rysům obchodních partnerů dlužníka, jakož i k charakteru obchodovaného zboží (jeho reálná využitelnost pro zákazníky na území Slovenska byla nízká, navíc objemy obchodů mnohonásobně přesahovaly obchody s kupóny realizované v tuzemsku) mohly (a měly)

obezřetnému podnikateli již při dodání dobíjecích kupónů odběratelům na pozici A vzniknout pochybnosti o ekonomické racionalitě takového obchodování. Není tedy pravdou, že by dlužníkovi byly vyčítány okolnosti zjištěné až *ex post*; již při zahájení obchodování si podle soudu dlužník musel být vědom, že řetězec může být zasažen podvodem na DPH. Navíc o nestandardnosti či trestnosti některých aspektů dané činnosti měl žalobce povědomost z předchozí činnosti kapitálově propojeného Tabáku Plus. Pokud dlužník do takto nastaveného modelu obchodování dobrovolně vstoupil, má soud za to, že lze hovořit o vědomosti dlužníka o tom, že se nárokováním odpočtu účastní podvodného jednání v řetězci, jehož jediným důvodem existence bylo vylákání odpočtu a následné neuhrazení odpovídající DPH některým z odběratelů v řetězci. Lze tak souhlasit se závěrem správce daně na straně 41 zprávy o daňové kontrole, že je nutné na předmětné obchodní transakce „*nahlížet jako na účelově vytvořené s jediným cílem profitovat na systému daně z přidané hodnoty*“.

72. Lze tak uzavřít, že obchodní transakce spočívající v opakovaném intrakomunitárním přepravování kuponů s fixní nominální hodnotou spíše než o smysluplné ekonomické činnosti zúčastněných subjektů svědčí o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím zneprůhlednění struktury podvodného řetězce (obdobně srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 11. 2018, č. j. 50 Af 14/2016-107). Soud má tedy ve shodě s žalovaným za to, že byla prokázána existence chybějící daně na všech koncových článcích řetězce a že skutkové okolnosti případu jednoznačně nasvědčují tomu, že dlužník o rizikovosti předmětných transakcí i o možné ztrátě DPH u některého z dalších článků řetězce musel být obeznámen. Pokud vědomě přijal uvedené schéma obchodování s jeho možnými riziky, musí nyní nést daňové dopady takového jednání. Objektivní podmínku odpovědnosti dlužníka za podvodné jednání tak lze mít za splněnou.

73. Námitka je proto nedůvodná.

V. 2. 2. B) Vědomost dlužníka o podvodu na DPH

74. Dále soud hodnotil naplnění subjektivní podmínky, tedy zda dlužník o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl, případně zda přijal taková opatření, která by vyloučení jeho účasti na podvodu zabránila.

Objektivní okolnosti

75. Žalovaný ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2017, č. j. 2625282/17/3004-60564-708299, popsal objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčily o tom, že si dlužník před zahájením zmíněných operací musel být vědom, že se účastní řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH. Jednalo se o vědomost dlužníka o existenci podvodu na dani v předcházejících zdaňovacích obdobích, nízkou reálnou využitelnost dobíjecích kupónů v jiném členském státě, charakter odběratelů ze Slovenska (neprezentovali se jako obchodníci s dobíjecími kupóny), ekonomickou nerentabilitu spolupráce s dlužníkem, formální včlenění dlužníka, odlišný předmět ekonomické činnosti odběratelů, nestandardnost smluv s odběrateli (vyžadování nestandardních garancí) a nedodržování podmínek smluv s operátory. Podle žalovaného byl v daňovém řízení zjištěn „*dostatek objektivních okolností svědčících o nestandardnostech realizovaných obchodních případů, které, přestože samy o sobě nesvědčí o nezákonném jednání daňového subjektu, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících okolností, které spolehlivě a jednoznačně směřují k závěru, že daňový subjekt*“.

musel vědět o existenci podvodného jednání na dani z přidané hodnoty“ (viz strana 51 zprávy o daňové kontrole).

76. Žalobce každou ze zmíněných dílčích objektivních okolností zpochybňuje. Je přesvědčen, že žádná z nich nesvědčí o jeho vědomosti o tom, že se účastní podvodného jednání.
77. Soud souhlasí se žalovaným, že dlužník si musel být již při zahájení obchodování vědom toho, že se přeshraničním obchodováním s dobíjecími kupóny, využitelnými toliko na čísla tuzemských operátorů, zapojil do obchodů s rizikovou komoditou ve vztahu k možnému vzniku podvodu na DPH (což ostatně soud konstatoval již výše při zkoumání naplnění objektivní podmínky). V této souvislosti nelze přehlédnout, že dlužník byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jednou ze tří majetkově a personálně propojených obchodních korporací působících na trhu s dobíjecími kupóny (dlužník, Tabák Plus, Valmont). Statutárním orgánem všech společností byl Ing. R. J. Přestože tedy dlužník byl nově vzniklou společností, jeho statutární orgán měl díky svému angažmá v obchodních korporacích Tabák Plus a Valmont dlouhodobé zkušenosti s obchodováním s touto komoditou. Tabák Plus byl v letech 2010 až 2012 kontaktován policií s žádostí o spolupráci při prošetřování intrakomunitárních transakcí s dobíjecími kupóny. Není rozhodné, že prošetřování se týkalo jiného odběratele, podstatné je, že osobám působícím v obchodním vedení dlužníka muselo být zřejmé, že dodávání dobíjecích kupónů do zahraničí lze považovat za rizikové obchodování, při němž může docházet k úniku DPH.
78. Ztotožnit se lze rovněž s úvahou žalovaného o nízké reálné využitelnosti dobíjecích kupónů dodávaných na Slovensko. Mezi účastníky není sporu o tom, že kupóny mobilních operátorů byly využitelné pouze na tuzemská telefonní čísla. Zcela nestandardní pak je, pokud do zahraničí byly dodávány objemy dobíjecích kupónů mnohonásobně převyšující objem kupónů pořízených v tuzemsku majetkově propojenou společností Valmont. Podle soudu není rozumně představitelné, že by na Slovensku mohlo být využito pro koncové zákazníky několikrát větší množství dobíjecích kupónů než v ČR. Docházelo-li k vývozu takového množství dobíjecích kupónů, muselo být dlužníkovi zřejmé, že kupóny nemohou být na území Slovenska v daných objemech spotřebovány a že s nimi bude dále manipulováno. Hovoří-li žalobce v této souvislosti o historické podobnosti českého a slovenského trhu, resp. o množství Čechů žijících na Slovensku, je nutno poznamenat, že je stěží představitelné, že by na Slovensku mohlo být spotřebováno koncovými zákazníky množství kupónů mnohonásobně převyšující množství distribuované na českém trhu.
79. Charakter odběratelů dlužníka na pozici A je podle soudu nestandardní. Jak již soud zdůraznil výše, odběratelé nebyli specializovanými obchodníky s tabákovým sortimentem (resp. s dobíjecími kupóny). S výjimkou dodavatele Cairo neměli v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu. Lze tak akceptovat úvahu žalovaného, že nedisponovali dostatečným materiálním zázemím. Přestože dobíjecí kupóny lze charakterizovat jako drobné zboží, jehož velké množství lze skladovat i na malém prostoru, nemění to nic na skutečnosti, že odběratelé dlužníka nebyli etablovanými společnostmi specializujícími se na tabákové zboží.
80. Žalovaný upozorňoval rovněž na nerentabilitu nákupu dobíjecích kupónů od dlužníka a popisoval, že pokud by odběratelé nakupovali dobíjecí kupóny přímo od mobilních operátorů, byly by jejich obchody ziskovější. Podle soudu je zřejmé, že odběratelské společnosti neměly zájem nakupovat dobíjecí kupóny přímo od mobilních operátorů, u

nichž lze předpokládat, že by důkladně prověřovali zahraničního odběratele či smysluplnost pořízení kupónů do zahraničí. Odběratelům ve skutečnosti nešlo o generování zisku, ale o přeprodej dobíjecích kupónů v řetězci společností, v němž dojde ke ztrátě DPH.

81. Soud souhlasí se žalovaným rovněž v tom, že za nestandardní lze považovat rovněž okolnosti vzniku dlužníka. Dlužník má stejné sídlo jako společnost Tabák Plus, nemá žádné zaměstnance ani žádné provozovny. Činnost dlužníka byla realizována prostřednictvím zaměstnanců Tabáku Plus a byl beze změn přejat model obchodování nastavený Tabákem Plus. Zmíněný model tak navozuje dojem, že smyslem vzniku dlužníka bylo převést rizikové obchodování s dobíjecími kupóny na novou kapitálově propojenou společnost bez vlastního obchodního majetku. Vysvětlení žalobce, že šlo o celkové změny v rámci koncernu, nepovažuje soud za příléhavé zejména s ohledem na skutečnost, že k oddělení exportní činnosti z Tabáku Plus došlo pouze formálně; zaměstnanci i využívané prostory zůstaly v majetku Tabáku Plus. Upozorňoval-li pak žalobce, že založení dlužníka nemohlo být důsledkem zahájení daňové kontroly u Tabáku Plus, neboť založení společnosti je časově náročnější proces, lze s touto obecnou proklamací souhlasit. Není však bez významu, že k založení dlužníka došlo v době, kdy již Tabák Plus z četných výzev policie byl informován o možných podvodech na DPH při obchodování s dobíjecími kupóny. Pokud žalobce doplňoval, že mělo dojít k rozšíření sortimentu exportovaného zboží, je pro věc zásadní, že v kontrolovaných obdobích k takovému rozšíření nedošlo.
82. Žalovaný vyčítal dále dlužníkovi, že ve smlouvách se svými slovenskými odběrateli měl ustanovení o náhradě škody dlužníkovi, která by mu vznikla v důsledku zrušení odběratelovy registrace k DPH, případně ustanovení o ručení. Podle něj takto přísné smluvní podmínky převzaté od Tabáku Plus byly odůvodněny vědomostí o možném vzniku podvodu na DPH. Soud musí v tomto ohledu do jisté míry přisvědčit žalobci v tom, že takovéto nastavení smluvních podmínek nemusí nutně znamenat vědomost dlužníka o podvodu na DPH a může prokazovat obezřetnost dlužníka. V této souvislosti však nelze přehlédnout, že přestože součástí smluv s odběrateli byly přísné podmínky ohledně náhrady škody či ručení, je s podivem, že jejich součástí naopak nebyla úprava práv a povinností smluvních stran týkajících se zahájené obchodní spolupráce (tj. okolnosti spojené s dodávkou kupónů, realizace objednávek, zajištění dopravy apod.). Tato skutečnost podle soudu již určité nestandardnosti smluvního vztahu se slovenskými odběrateli nasvědčuje. Navíc i podle judikatury NSS lze provádění transakcí v řádech milionů korun bez písemně uzavřené smlouvy považovat za nestandardní (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
83. Poslední okolností zmíněnou žalovaným je nedodržení smluvních podmínek stanovených jednotlivými mobilními operátory. Přestože žalobce v žalobě akcentuje, že smlouva s Vodafone se týkala jiného předmětu prodeje než dobíjecích kupónů (telefonních karet), lze souhlasit se žalovaným, že podstatou smluv s mobilními operátory byly i určité požadavky týkající se dalšího nakládání (obchodování) s dobíjecími kupóny (informovanost operátorů, jejich školení, zajištění totožných podmínek apod.), u nichž dlužník neprokázal, že by byly jeho odběrateli plněny či že by smluvně dbal zajištění takových povinností. Ani pokud by porušení těchto smluvních ustanovení nebylo operátory sankcionováno, nemůže tato skutečnost ničeho měnit na tom, že odběratelé dlužníka nebyly standardními články v obchodně-odběratelském řetězci s dobíjecími

kupóny. Tuto okolnost podle soudu nelze chápat jako stěžejní, nicméně v souhrnu s ostatními dokresluje přijatý model obchodování dlužníka s dobíjecími kupóny.

84. Soud proto shrnuje, že vyjmenované objektivní okolnosti musely dlužníkovi ve svém souhrnu indikovat, že přeshraniční obchodování s dobíjecími kupóny českých mobilních operátorů může být zasaženo podvodem na DPH. Kupóny byly využitelné pouze na tuzemská čísla, což nasvědčovalo tomu, že poskytování služeb slovenským odběratelům není motivováno dodáním koncovému zákazníkovi, ani realizací zisku, ale spíše možnému čerpání odpočtu na DPH. Na Slovensko bylo exportováno mnohonásobně větší množství dobíjecích kupónů, než bylo prodáno v tuzemsku jedním z největších dodavatelů Valmont. Žádný ze slovenských odběratelů se podle veřejně dostupných údajů nezabýval obchodem s dobíjecími kupóny, resp. s tabákovým sortimentem. Odběratelé dlužníka neměli distribuční síť, která by zajišťovala následné dodání kupónů zpět do tuzemska koncovým odběratelům, či občanům využívajícím služby tuzemských operátorů na Slovensku. Důležitou okolnost tvoří rovněž fakt, že prodejem kupónů odběratelům za cenu, jejíž výše nedosahovala nominální hodnoty, se dlužník dobrovolně připravil o zisk 37,99 %. Bez významu není ani snaha o účelové vyčlenění problematické činnosti z Tabáku Plus, které bylo provedeno pouze formálně založením dlužníka, proto jej nelze odůvodnit snahou o reorganizaci koncernu. Reálná upotřebitelnost rozsáhlého objemu dobíjecích kupónů na Slovensku tak podle soudu nebyla rozumně vysvětlitelná jinými skutečnostmi než snahou o získání neoprávněného odpočtu na DPH.
85. Všechny tyto okolnosti musely být dlužníkovy známy již v době uskutečňování posuzovaných transakcí. Není tedy pravdou, že by mu byla k tíži kladena zjištění učiněná *ex post*, jak žalobce namítá. Ve svém souhrnu všechny výše zmíněné okolnosti svědčí o tom, že dlužník o své účasti na daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Skutečnost, že v některých případech byla chybějící daň detekována až u subjektů na pozici B či C, nikoli na pozici A u slovenských odběratelů, s nimiž daňový subjekt předmětné obchody uzavíral, na tomto posouzení nemůže ničeho změnit. Neměnný obchodní model daňového subjektu v souvislosti s dodávkami dobíjecích kuponů slovenským odběratelům, tj. nereagování na shora uvedené podezřelé okolnosti soud nepovažuje za projev „seriózního jednání“, jak žalobce sugeruje, nýbrž přinejmenším za projev lhostejnosti daňového subjektu vůči riziku svého zapojení na daňovém podvodu.
86. Soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že výše popsané objektivní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že dlužník o své účasti na daňovém podvodu buďto přímo věděl nebo alespoň vzhledem k okolnostem vědět měl, resp. mohl.

Nedostatečnost přijatých opatření

87. Soud závěrem hodnotil, zda dlužník přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil.
88. Dlužník ve vyjádření ze dne 3. 6. 2016 poukázal na následující přijatá opatření: při každém obchodu bylo prověřeno, že odběratel je existujícím subjektem, že je k datu dodání registrován k DPH a že za něj jedná oprávněná osoba. Ke každému jednotlivému obchodu byla vyžadována dokumentace zahrnující výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopie osobních dokladů osob zastupujících odběratele s veškerými identifikačními údaji, výstup ze systému VIES ověřující, že se jedná o plátce DPH k datu jednotlivých dodávek, kopie průkazu o plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek, smlouvu s odběratelem, plnou moc pro případného zástupce odběratele, který

dobíjecí kupóny přebíral s notářsky ověřeným podpisem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpis s úhradou faktury, popř. doklad o převzetí hotovosti k jednotlivým dodávkám, čestné prohlášení o vývozu dobíjecích kupónů do jiných členských států k jednotlivým dodávkám, dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kupónů k jednotlivým dodávkám, od 19. 9. 2014 pak dlužník požadoval i dodání kopie přiznání k DPH odběratelů (viz strana 94 zprávy o daňové kontrole).

89. Žalovaný k tomu uvedl, že zmíněná opatření nepovažuje za dostatečná. K požadavku na doložení přiznání k DPH slovenských odběratelů doplnil, že tato povinnost nebyla dlužníkem striktně dodržována. Navíc shromážděná daňová přiznání mohla dlužníkovi signalizovat možné pochybnosti o zapojení do podvodného řetězce (podrobněji viz strana 95 a 96 zprávy o daňové kontrole). Soud souhlasí se žalovaným, že *„i když prověření veřejně dostupných zdrojů informací v některých případech (s ohledem na konkrétní okolnosti) může postačovat, takovéto prověřování nesmí být prováděno mechanicky. Tj. není možné pouze formálně ověřit existenci obchodního partnera a přitom zcela ignorovat případné nestandardní či rizikové znaky, které z tohoto prověření vyplývají. Jak již přitom bylo uvedeno výše, v případě daňového subjektu již z veřejně dostupných zdrojů informací vyplývaly určité skutečnosti, na základě kterých daňovému subjektu mohly vzniknout pochybnosti o věrohodnosti obchodních partnerů.“* (viz strana 98 zprávy o daňové kontrole).
90. Vzhledem k tomu, že žalovaný unesl své důkazní břemeno stran objektivních okolností nasvědčujících vědomému zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům bez ohledu na to, v jakém oboru podniká (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2014, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod 36).
91. Soud opakuje závěr Nejvyššího správního soudu obsažený ve shora citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle něhož na jedné straně sice nelze povinnost prověřování obchodních partnerů v řetězci za běžných okolností extenzivně a bezmezně rozšiřovat, avšak na straně druhé je požadavek zvýšené obezřetnosti zcela na místě tam kde již samotný odběratel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.
92. Právě tato situace přitom v projednávané věci nastala. Soud nesouhlasí se žalobcem, že by jím přijatá opatření byla způsobilá zamezit jeho účasti na podvodném řetězci. Při zohlednění komodity (služeb), s níž bylo obchodováno, je nutno akcentovat, že nebyli dostatečně prověřováni dlužníkovi odběratelé. Při náležité míře obezřetnosti mohl dlužník z veřejně dostupných zdrojů zjistit, že jeho slovenští odběratelé vykazují určité rizikové znaky příznačné pro obchodní korporace založené za účelem formálního začlenění do řetězce transakcí zasažených podvodem (uskutečňování plnění ve značných obrazech ve vztahu k téměř nulovému materiálnímu zázemí, virtuální sídlo, absence

oznámených provozoven apod.). Vzhledem ke skutečnosti, že dlužník měl za dobu svojí existence malý počet obchodních partnerů (7), měl se důkladně zaměřit na jejich základní prověření. Soud je tak přesvědčen, že dlužník v daňovém řízení neprokázal, že přijal taková opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil, že se poskytnutím dobíjecích kupónů tuzemských mobilních operátorů nestane účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH. Vzhledem k trestním řízením probíhajícím u Tabáku Plus si dlužník skrze propojenost jednatele Ing. J. musel být vědom rizikovitosti intrakomunitárního obchodu s dobíjecími kupony, přičemž tyto obchody přesto realizoval ve velkých objemech. Taktéž některé další okolnosti (nízká reálná využitelnost kupónů na území Slovenska, objem obchodovaného zboží, aj.) pak jen dále prohlubují pochybnosti o „solidnosti“ realizovaných transakcí. Za této situace je proto nutno nahlížet na opatření přijatá daňovým subjektem přísnější optikou, než by tomu bylo v případě standardních obchodních vztahů.

93. Jakkoli by přitom uvedená opatření mohla hypoteticky postačovat v případě běžného obchodování nevykazujícího nestandardní či podezřelé znaky, v nynější věci je soud ve shodě s žalovaným považuje v důsledku nutnosti jejich přísnějšího posuzování za zcela nedostatečná, neboť žádné z těchto opatření samostatně ani v jejich souhrnu není způsobilé účasti na daňovém podvodu zabránit.
94. Žalovaný správně na straně 96 zprávy o daňové kontrole uvedl, že smlouvy s odběrateli, vydané faktury, jakož i doklady týkající se platby vůbec nelze považovat za opatření směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, neboť tvoří především auditní stopu obchodního případu a jejich význam tkvěl primárně v rovině účetní (měly prokázat naplnění podmínek podle § 72 a 73 zákona o DPH). Samy o sobě nic nevypovídají o fakticitě uskutečněného plnění či o „solidnosti“ celé transakce. Prakticky totéž pak platí také o dodacích listech, které potvrzují maximálně to, kolik dobíjecích kupónů odběratelé u daňového subjektu osobně převzali.
95. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je pak (zejména v případě navazování nových obchodních vztahů) prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Není pak zřejmé ani to, jak mělo daňovému podvodu zabránit ověřování totožnosti osob, které za slovenské odběratele jednaly, popřípadě jejich plných mocí. V projednávané věci ostatně ani není sporu o totožnosti subjektů zúčastněných na posuzovaných transakcích. Naopak za nedostatečné považuje soud prověřování obchodních partnerů; snahou o bližší prověření adresy sídla, obchodní historie odběratele apod. mohl dlužník získat bližší informace o svých odběratelích.
96. V podstatě jediným opatřením, které skutečně lze považovat za opatření alespoň směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, je tak požadování čestného prohlášení odběratelů o vývozu dobíjecích kupónů do jiného členského státu. Ponechá-li soud stranou, že dobíjecí kupony nepředstavují ve světle shora citované judikatury Soudního dvora zboží, nýbrž službu, pak ani toto opatření ovšem nelze s ohledem na shora popsané okolnosti realizovaných plnění považovat za dostatečné. Ani takovéto písemné prohlášení totiž podle judikatury NSS není důkazem jediným a absolutním (srov. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Nadto v předmětném případě žalovanému nevznikly pochybnosti o tom, že dobíjecí kupóny byly skutečně vyvezeny na

Slovensko, problematickým rysem však byla ztráta DPH v řetězci; z objektivních okolností tak vyplynulo, že samotným smyslem těchto transakcí bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH.

97. Nedůvodná je též námitka, dle níž měl žalovaný uvést, jaká další opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu měl daňový subjekt přijmout. Tato povinnost z žalobcem citované judikatury nevyplývá. Navíc podle NSS platí, že „[d]ůkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu“ (viz rozsudek ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51).
98. Cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Jak bylo zmíněno výše, shora popsaný obchodní model vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, že na jejichž základě daňový subjekt mohl, resp. měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud pak tyto objektivně zjištěné skutečnosti nevedly k adekvátní reakci daňového subjektu, pak to jen dále podporuje závěr o formálním (či dokonce účelovém) charakteru přijatých opatření, která byla z pohledu zabránění účasti daňového subjektu na daňovém podvodu zcela neúčinná. Výtky žalovaného přitom nespočívaly primárně v tom, že dlužník nepřijal další opatření, ale že daňový subjekt existenci objektivních skutečností svědčících o daňovém podvodu ve svém jednání vůbec nijak nezohlednil.
99. Soud odmítá rovněž obecně vznesenou námitku údajné svévole žalovaného, který není oprávněn si vybírat, u kterého daňového subjektu dojde k odmítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu. Odmítnutí nároku na nadměrný odpočet bylo v případě dlužníka odůvodněno tím, že byla žalovaným prokázána vědomost dlužníka o tom, že poskytnutím služeb slovenským odběratelům se dlužník účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. V takovém případě žalovaný nemohl postupovat jinak, než neuznat nárok dlužníka na odpočet DPH.

VI. Závěr a náklady řízení

100. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností žalobu proti čtyřem rozhodnutím specifikovaným ve výroku I. odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ve zbytku žalobu neshledal důvodnou, a proto ji výrokiem II. zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
101. O náhradě nákladů řízení 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 proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho

zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. listopadu 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu