



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové ve věci

žalobce: **JUDr. J. Š.**, insolvenční správce dlužníka Tabák Plus, spol. s r. o.  
sídlem Lannova 16/13, České Budějovice  
zastoupeného společností Rödl & Partner, k. s.  
sídlem Platněřská 2, Praha 1

proti

žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**  
sídlem nábreží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2015 č. j. 246699/15/4230-22792-704691, č. j. 246792/15/4230-22792-704691, č. j. 246797/15/4230-22792-704691, č. j. 246819/15/4230-22792-704691, č. j. 246852/15/4230-22792-704691, č. j. 246861/15/4230-22792-704691, č. j. 246864/15/4230-22792-704691,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

**Odůvodnění:**

#### **I. Vymezení věci, obsah žaloby**

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

1. Žalobou doručitou dne 4. 8. 2016 Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) se žalobce domáhá zrušení sedmi v záhlaví uvedených dodatečných platebních výměrů žalovaného ze dne 19. 11. 2015 (dále též „napadená rozhodnutí“, nebo „dodatečné platební výměry“), jimiž byla společnost Tabák Plus, spol. s r.o. (dále též „dlužník“) podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen, červen, červenec, srpen, září a říjen 2011, a to ve výši vymezené v jednotlivých platebních výměrech; současně dlužníkovi vznikla povinnost uhradit penále v zákonné výši z doměřené daně. Za odůvodnění dodatečných platebních výměrů se považuje zpráva o daňové kontrole č.j. 244829/15/4230-22791-706487, která byla projednána dne 18. 11. 2015 protokolem č.j. 244832/15/4230-22791-706487.
2. Žalobce napadl výše označená rozhodnutí žalovaného podanou žalobou a navrhl je zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení, neboť považuje napadená rozhodnutí za nezákonná. Ve vztahu k přípustnosti a včasnosti žaloby žalobce (insolvenční správce dlužníka) uvedl, že dne 23. 12. 2015 podal dlužník proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Dne 9. 6. 2016 se konalo zvláštní přezkumné jednání podle § 192 odst. 4 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“). Na tomto přezkumném jednání byly přezkoumány žalovaným uplatněné pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty (na prvním přezkumném jednání dne 17. 12. 2015 tyto pohledávky přezkoumány nebyly). Tyto pohledávky byly žalobcem na tomto zvláštním přezkumném jednání popřeny v celé výši co do pravosti a pořadí z důvodu neprokázání existence daňového dluhu. Ukončením zvláštního přezkumného jednání došlo podle § 243 odst. 2 daňového řádu k zastavení nalézacích řízení, týkajících se pohledávek z titulu doměřené daně z přidané hodnoty a žalovaným vydané dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Odvolací daňové řízení bylo ex lege zastaveno. O tom byl žalobce vyrozuměn přípisem ze dne 19. 7. 2016. Ve vztahu k včasnosti žaloby žalobce uvedl, že lhůtu pro podání žaloby odvíjí od náhradní lhůty, a to od okamžiku, kdy nabyly dodatečné platební výměry právní moci. Zároveň uvedl důvody, pro něž považuje žalobu za přípustnou, přestože směřuje proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
3. Žalobce popsal skutkový stav a průběh řízení. Uvedl, že působil jako velkoobchodní distributor a zboží dodával v kontrolovaných zdaňovacích obdobích přibližně 2 500 odběratelům měsíčně, přičemž celkový počet odběratelů za sledované období bylo více než 4 000. Žalobce dodal dobíjecí kupóny 31 různým odběratelům z jiných členských států EU, převážně do Slovenské republiky. Jelikož se jednalo o intrakomunitární plnění, nebyla u nich uplatněna daň z přidané hodnoty.
4. Žalobce uvedl, že získal od Policie ČR rozsudek Krajského soudu v Brně pod č.j. 46 T 8/2013 z 28. 8. 2014, z něhož vyplývá, že slovenští odběratelé žalobce společnosti DREVOSS, s.r.o., GLOBNETWORK s.r.o., IMPERIAL HOLDING s.r.o., KR-TRADE s.r.o. a ROMER s.r.o., při dalším nakládání s dobíjecími kupony nepřiznaly a neodvedly daň z přidané hodnoty. Žalovaný na základě tohoto poznatku neuznal nárok na odpočet daně na vstupu u nákupu všech dobíjecích kupónů, které žalobce nakoupil od českých mobilních operátorů, a které následně prodal svým slovenským zákazníkům. Důvodem tohoto postupu byl závěr žalovaného, že podvodem na dani byly zasaženy veškeré

intrakomunitární dodávky dobíjecích kupónů a dlužník o tomto nezákonném jednání odběratelů (v podvodném řetězci) měl nebo minimálně mohl vědět, neboť se dopustil hrubé nedbalosti tím, že nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby protizákonnému jednání odběratelů zabránil.

5. Žalobce upozornil na skutečnost, že z § 72 a § 73 zákona o DPH nelze dovodit, že by odpovědnost za podvod na DPH, spáchaný jinou osobou, mohla bez dalšího spočívat na plátcích, který nárokuje odpočet daně, což dokládá i příslušná judikatura Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „Soudní dvůr“), potažmo Nejvyššího správního soudu. Lze tak učinit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, to je při a) existenci podvodného řetězce u konkrétních dodávek (objektivní podmínka), kdy b) odběratel/dodavatel věděl, či musel vědět o podvodu (subjektivní podmínka). Důkazní břemeno nese správce daně. Žalobce v této souvislosti tvrdil, že žalovaný v drtivé většině dodávek neprokázal naplnění objektivní podmínky a naplnění subjektivní podmínky neprokázal ani u jedné z dodávek.
6. Žalobce upozornil na to, že z celé zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by bylo objektivně zjištěno, že všichni jednotliví odběratelé dlužníka, které žalovaný označil jako korporace na pozici A skutečně a prokazatelně spáchali podvod na dani, nebo jiné zneužívající jednání porušující neutralitu daně v řetězci, do kterého bylo žalovaným zařazeno plnění poskytnuté dlužníkem. Zneužití daňového systému nelze vykládat extenzivně a bez dalšího postihnout daňový subjekt nacházející se v řadě transakcí za domnělý daňový podvod spáchaný předcházejícími či následujícími subjekty, aniž by předem byla objektivně zjištěna konkrétní osoba, která podvod spáchala. Nelze uplatňovat princip kolektivní viny, ale je nutné prokázat existenci podvodu u všech jednotlivých transakcí (to je odběratelů dlužníka) k tomu žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
7. Z výše citovaného trestního rozsudku Krajského soudu v Brně, č.j. 46 T 8/2013 vyplývá, že aktivní zapojení do podvodného řetězce lze usuzovat pouze u 5 odběratelů, se kterými žalobce v kontrolovaných obdobích obchodoval, a to DREVOSS, s.r.o., IMPERIAL HOLDING s.r.o., GLOBNETWORK s.r.o., ROMER s.r.o. a KR-TRADE s.r.o. Policejní vyšetřování se dále týkalo odběratelů Calmo s.r.o., DB man, s.r.o., DORMANT, s.r.o., M.I.R. spol., MAMOZ, s.r.o., POPTRA, s.r.o. a SOMI Trade, s.r.o., B & B – SLOVAKIA, s.r.o.. U posledně jmenovaných 8 korporací není dosud znám konečný výsledek věci a výsledky dokazování nejsou ve spisu k dispozici. Žalovaný celkem u 18 odběratelů nikterak jejich podíl na tvrzeném schématu daňového podvodu nedoložil (jedná se o odběratele AISAK Sp. z.o.o., ADAM GAWLOWSKI, Aldan Prešov s.r.o., IMTOMEX, spol. s r.o., SUNAX s.r.o., AWIN, spol. s r.o., FERRUM, spol. s r.o., KABEM s.r.o., MORAWA s.r.o., PEXESO s.r.o., RÉVAY-TRADE s.r.o., ONE WORLD, s.r.o., GEBRA s.r.o., Invisible, s.r.o., Orange media s.r.o., SAREA, s.r.o., SALTIMA, s.r.o. a LK IMPOEXPO s.r.o.).
8. Žalovaný u těchto subjektů žádné důkazy nepředložil, nebyly totiž vyšetřovány ani nijak personálně propojeny s korporacemi, kterých se trestní řízení či policejní vyšetřování týkalo. Žalovaný vycházel ze svých spekulací. Rovněž žádné pojitko odběratelů ke korporacím na ostatních pozicích B a C ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá. Zpráva jako odůvodnění dodatečných platebních výměrů neposkytuje přesvědčivé zjištění ohledně účasti všech žalovaných uváděných osob na daňovém podvodu. Žalovaný u zbývajících subjektů dovodil jejich zapojení pouze na základě výsledků mezinárodní výměny informací, neboť v trestních podkladech zbývajících korporace ani osoby nefigurovaly. Na

základě odpovědi slovenské daňové správy není možné vůbec ověřit, jak tito odběratelé k plnění od žalobce přistupovali, jak je vykazovali a používali, a proto žalobce označil dokazování za neúplné. Žalovaný na řádné dokončení prověření odběratelů nevyčkal a dokazování uzavřel a interpretoval částečné výsledky v neprospěch žalobce.

9. Skutkové závěry žalovaného nejsou z velké části založeny na provedených důkazních prostředcích, ale pouze na jeho domněnkách, presumpcích a spekulacích, což je z hlediska § 92 odst. 2 daňového řádu nepřijatelné, neboť je povinností správce daně postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti. Dále byla porušena práva žalobce tím, že mu na rozdíl od předcházejících případů, nebyla dána možnost se zúčastnit výsledků jeho ostatních odběratelů a klást jim otázky. Postup žalovaného byl motivován snahou o vydání dodatečných platebních výměrů co nejdříve. Fakt, že u žalobce bylo zahájeno insolvenční řízení nemůže být důvodem pro nedostatečné provedení důkazních prostředků. S ohledem na popsané deficity důkazního řízení, nebylo ze strany žalovaného prokázáno splnění základní objektivní podmínky pro to, aby byl žalobci odepřen jeho nárok na odpočet daně.
10. Žalobce dále zastává názor, že žalovaný neprokázal vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Naopak ze skutkového stavu vyplývá, že žalobce o podvodech na DPH realizovaných teprve při následném oběhu dobíjecích kupónů nevěděl a ani vědět nemohl. Žalobce zdůraznil, že ze strany žalovaného nebyl podvod na DPH detekován na transakci mezi žalobcem a jeho odběrateli, ale teprve při následném prodeji dobíjecích kupónů. Přestože nebyla na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže za této situace dojít k automatickému odmítnutí nároku na odpočet žalobci, neboť objektivně nemohl o nezákonných úmyslech plátců, se kterými neobchodoval, vědět. Jednání odběratelů odpovídalo obvyklému chování jakéhokoli jiného podnikatele. Žalovaný neprokázal, že se žalobce daňového podvodu aktivně účastnil, neboť se touto otázkou vůbec nezabýval. Žalovaný vykonstruoval existenci podvodu a účast žalobce na něm toliko na základě pochybností, jak s dobíjecími kupóny naložili odběratelé žalobce. Tyto pochybnosti se ovšem netýkaly transakcí, do nichž aktivně vstupoval žalobce. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývají stěžejní důvody, v nichž žalovaný spatřuje nestandardnost žalobcem realizovaných obchodů a) neprověřování obchodních partnerů, b) způsob realizace obchodů, c) neměnnost schématu obchodování (ve vazbě na vyšetřování Policie ČR), d) personální provázanost odběratelů, e) cena dobíjecích kupónů, f) množství kupónů dodaných odběratelům z jiných členských států a jejich využitelnost mimo území ČR a g) formální charakter přijatých opatření.
11. K prověřování obchodních partnerů žalobce uvedl, že obchodoval pouze na tuzemském trhu, kdy k realizaci konkrétního obchodu přistoupil po analýze a nastavení mechanismů a postupů. K věci nepřistupoval lehkomyšlně či ledabyle a přijal opatření z hlediska plnění povinností plátce daně z přidané hodnoty více, než dostačují, což ostatně žalovaný potvrdil na stranách 126 a 138 zprávy o daňové kontrole. Žalobce si počínal jako řádný obchodník a plátce DPH a nelze v jeho jednání spatřovat nějakou vědomou snahu o přenášení odpovědnosti za podvody. Žalovaný navíc si neuvědomuje, kdo páchal trestnou činnost a podváděl na dani. To, že učinil žalobce v konečném důsledku odpovědného za závadné jednání je důsledkem liknavého postupu daňových správ vůči podvodníkům. Žalobce se stal článkem podvodného řetězce zcela neúmyslně, nikoli vlastní aktivní činností.
12. Žalobce odmítl kritiku žalovaného ohledně způsobu realizace obchodů, kdy žalovaný dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru o podezřelém, velmi či vysoce nestandardním

a jistě vysoce rizikovém jednání žalobce. Žalobce poukázal na dva nedostatky ohledně tohoto závěru. Veškeré znaky obchodování žalobce dle něho nejsou podezřelé, mají nelogické opodstatnění a jedná se o standardní obchodní chování, respektive obchodních praktiky, které jsou v odvětví velkoobchodu naprosto obvyklé. Poukazuje-li žalovaný na osobní odběr zboží, pak se jedná o zcela běžnou obchodní praktiku ve velkoobchodním prodeji i na tuzemském trhu. Žalobce pochopitelně hlouběji neprověřoval a nepátral po tom, jakým automobilem jednotliví odběratelé či jejich zástupci dojíždějí do skladů za účelem odběrů. Přitom doprava PPL nebo jinou renomovanou společností byla pro dodávky kupónů efektivnější než doprava vlastní. Konkrétní způsob platby v obchodování, který žalovaný kritizoval, byl dle žalobce volen s ohledem na minimalizaci obchodního rizika, a proto bylo preferováno hotovostní placení zejména u zahraničních odběratelů, u nichž je vymáhání závazků spojeno se zvýšenou administrativní a finanční zátěží. Při platbách v hotovosti byly tyto platby realizovány pouze do limitu stanoveného právními předpisy. Žalobce poskytl i vysvětlení ohledně absence potvrzení o vývozu, kdy takový požadavek je nad rámec zákona, které je z hlediska splnění podmínek pro dodání dobíjecích kupónů bez české DPH zcela irrelevantní. Pokud by žalobce při své činnosti automaticky presumoval nepoctivost svých obchodních partnerů a falešná prohlášení, nebylo by prakticky možné dodání zboží do jiného členského státu vůbec realizovat. Žalobce poznamenal, že vyřizování objednávek formou sms, je zcela běžné i v případě tuzemských zákazníků žalobce. Elektronická komunikace představuje poměrně běžnou formu komunikace, a to především v obchodě s běžným zbožím, ke kterým dobíjecí kupóny zcela určitě patří. Žalobce v tomto způsobu obchodů nespatřuje nic neobvyklého.

13. Žalobce vysvětlil podmínky upravené ve smlouvě o ručení, jejichž smyslem bylo obeznámit odběratele s přísnějšími podmínkami poskytování plnění do jiného členského státu a vymezit a posílit odpovědnost s ohledem na uplatňované osvobození poskytovaného plnění od DPH. Toto ujednání nelze dle názoru žalobce chápat jako klasickou dodavatelsko-odběratelskou smlouvu. Žalobce po svých odběratelích požadoval zvýšenou odpovědnost za správnost jimi poskytovaných údajů ohledně plátcovství DPH. Nejedná se o nijak nemravné ujednání, jak dovodil žalovaný. Vzhledem k tomu, že odběratelé takový závazek dobrovolně přijali, žalobce nepředpokládal, že by obchody neprobíhaly v souladu se zákonem. Žalovaný tomuto ujednání přikládal zcela nesprávný význam, neboť nepochopil jeho podstatu, a proto dovodil i nesprávné závěry. O tom, že obchody s dobíjecími kupóny se staly terčem podvodů na DPH, se žalobce dozvěděl teprve v souvislosti se žádostí Policie ČR o poskytnutí faktur a fakturačních podkladů ze dne 20. 5. 2015. V té době již obchodoval žalobce s dobíjecími kupóny několik let a nebyl s jiným případem podvodu obeznámen. Žalobce patřil k jednomu z největších velkoobchodů v České republice. V době realizace obchodů žalobce neměl žádný reálný důvod, aby své odběratele podezříval. Vyšetřování Policie ČR, o kterém se dozvěděl, se týkalo pouze jediného subjektu, přičemž intrakomunitární obchody s dobíjecími kupóny ze strany žalobce byly řádně hlášeny, jak daňové, tak celní správě.
14. Žalobce se neztotožnil ani s tvrzením žalovaného ohledně personální provázanosti odběratelů, kterou popřel. Žalovaný uvedené dovozuje pouze ze skutečnosti, že několik odběratelů žalobce bylo ve shodný čas zastoupeno shodnou osobou. Nejednalo se o situaci, kdy by desítky zahraničních odběratelů zastupovalo pouze několik osob, jak uvádí žalovaný. Pokud by žalovaný skutečně provedl kontrolu všech obchodních případů žalobce a nespokojil se se stavem formálního zápisu v obchodním rejstříku a s kompletní dokumentací pouze u vzorku 12 z celkových 31 odběratelů, zjistil by, že v kontrolovaných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

zdaňovacích obdobích byli zahraniční odběratelé skutečně zastupováni asi 40 různými osobami. Většina odběratelů byla zastupována přímo statutárními zástupci, kteří se sami dostavovali do provozovny žalobce a odebírali od něj osobně zboží. Ohledně poukazu žalovaného, jaké finanční prostředky byly odběrateli pro nákupy dobíjecích kupónů využívány, pak o tom žalobce pochopitelně neměl žádné ponětí. Agendu odběratelů zpracovával pouze jeden zaměstnanec žalobce A. K. - nákupčí, kdy v době zkoumaných zdaňovacích období odebíralo od žalobce zboží přibližně 2 500 odběratelů měsíčně a za sledované období celkový počet činil více jak 4 000 odběratelů. Námitky žalovaného proto žalobce považuje za zcestné. Žalobce nebyl schopen vzhledem k celkovému počtu svých odběratelů prověřovat existenci potenciální personální provázanosti některých z nich. Takový požadavek by navíc přesahoval nároky, které lze na podnikatele z hlediska péče řádného hospodáře klást.

15. Ve vztahu k množství dobíjecích kupónů dodaných do jiných členských států žalobce namítl, že daňový subjekt nemohl předpokládat, že kupóny dodané zahraničním odběratelům budou určeny pro konečné spotřebitele na českém trhu, neboť vycházel z předpokladu, že slovenští odběratelé je obchodují na území Slovenska, kam byly také po zakoupení transportovány. Odběratelé tyto kupóny zobchodovat museli, neboť jinak by se nedostavil efekt podvodu na dani. Nebyl to žalobce, ale jeho odběratelé, kdo umožnili svým dalším obchodním partnerům realizovat podvod na dani. Žalobce nebyl aktivním článkem podvodného řetězce a o jeho existenci vůbec nevěděl. Stal se obětí tohoto podvodu, což žalovaný odmítl respektovat. Množství dobíjecích kupónů odebraných slovenskými odběrateli nebylo pro žalobce nikterak překvapivé, nelze jej srovnávat s objemem kupónů dodaných českým zákazníkům, neboť žalobce neobsluhoval celý český trh. Svou atraktivitu pro slovenské partnery spatřoval žalobce v geografické výhodě, jelikož se jeho provozovna nachází v Brně a z hlediska slovenské optiky se jedná o nejbližší velkoobchod s trafikovým sortimentem. S ohledem na geografické, společenské a politické vazby nelze na Slovensku vyloučit existenci významného trhu pro dobíjecí kupóny českých operátorů. Žalobci není zřejmé, jak vědomí daňového subjektu o podvodném jednání mohla ovlivnit skutečnost, že postupem času docházelo k poklesu prodeje dobíjecích kupónů. Tyto poklesy probíhaly paralelně na tuzemském i zahraničním trhu, a tudíž na nich nebylo nic znepokojivého. Ani daňové orgány na objemech těchto obchodů trvajících déle než 8 let nezjistily nic zvláštního, neboť přestože disponovaly příslušnými údaji, nikterak proti nim nezasahovaly. Do roku 2010 byla základní ceníková cena u dobíjecích kupónů pro tuzemské i zahraniční odběratele stejná. V roce 2010 došlo ke změnám obchodních podmínek ze strany operátorů a tato skutečnost měla za následek vznik rozdílu mezi cenami tuzemských a zahraničních dodávek. Nedošlo tudíž k žádnému umělému navyšování ceny pro zahraniční odběratele, jak uvedl žalovaný. Zvýšení ceny bylo způsobeno toliko změnou cenových podmínek ze strany operátorů a nikoli samotného žalobce.
16. Žalobce dále argumentoval tím, že jím přijatá opatření nelze označit za formální, jak učinil žalovaný. Vzhledem k tomu, že tato opatření byla založena primárně na důsledné identifikaci protistrany za užití ověřovacích prvků a vizuálních záznamů, ověřování plátcovství a rejstříkových údajů odběratele, vyžadování prohlášení o vývozu včetně jeho následného potvrzení při dalším odběru a evidence prodaných kupónů, nelze bez dalšího považovat za účelová, neboť žalovaný neuvádí, jaká jiná opatření by býval měl daňový subjekt učinit, aby tento intrakomunitární obchod nebylo vůbec možné realizovat bez rizika, že bude učiněn odpovědným za neodvedení DPH následnými články řetězce, o

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

jejichž existenci neměl vůbec tušení. Nelze opomenout ani specifika odvětví, ve kterém žalobce působí, a to včetně technických možností, personálních kapacit a specifík daného odvětví, čemuž musí odpovídat žalovaným vyžadovaná opatření. Daňový subjekt na rozdíl od žalovaného nedisponoval žádnými dalšími nástroji, s jejichž pomocí by mohl dále prověřovat vlastnosti svých obchodních partnerů.

17. Žalobce odkázal na konkrétní judikaturu vztahující se ke zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH, která vymezuje řadu podmínek ve vztahu ke konkrétním opatřením, jež lze od daňových subjektů požadovat. Správce daně je dle žalobce v případě odmítnutí nároku na odpočet daně povinen prokázat, jaké konkrétní opatření měl plátce v daném konkrétním případě učinit a neučinil. Dále je od daňových subjektů oprávněn vyžadovat jenom taková opatření, která respektují mimo jiné zásady právní jistoty, proporcionality, nenarušení nesvobody volného pohybu zboží či služeb v Evropské unii a objektivitu plnění. Z uvedeného mimo jiné vyplývá, že správce daně nemůže po daňovém subjektu vyžadovat prověřování daňové kázně jeho odběratelů, respektive nelze po něm požadovat postupy, které by pro něj byly prakticky nemožné nebo obtížné, to celé za účelem vyloučení, že následný prodej dobíjecích kupónů dalšími subjekty nebude stížen podvodem.
18. Tím by vznikl systém odpovědnosti bez zavinění, což je nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Žalovaný přitom jako chybějící opatření zmiňuje takové postupy, které by nijak nemohly založit vědomí žalobce o tom, zda konkrétní odběratel přiznává a hradí z následného prodeje kupónů daň. Judikatura Soudního dvora současně považuje za nepřípustné postupy činící poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějšími než vnitrostátní poskytování služeb. Ve smyslu zásady objektivitu plnění pak systém DPH zakazuje daňovému subjektu či správci daně zkoumat úmysl příjemce plnění a legalitu plnění. Je-li žalobci vytýkáno, že se dostatečně nezabýval rozsahem živnostenských oprávnění svých odběratelů, jedná se o požadavek rozporný s judikaturou Soudního dvora. Žalobce vyslovil přesvědčení, že přijal veškerá opatření, která lze od něj rozumně vyžadovat.
19. Žalobce k rozporu mezi deklarovaným a skutečným průběhem transakcí uvedl, že takové tvrzení na podkladě provedených důkazních prostředků nemůže obstát pro evidentní rozpor mezi předloženými skutkovými zjištěními a následným hodnocením ze strany žalovaného. Žalovaný neuvedl žádné skutečnosti zpochybňující vlastní průběh obchodů mezi žalobcem a jeho odběrateli. Provedené důkazní prostředky potvrzují průběh obchodů tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech, které žalobce předložil. Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími či následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č.j. 2 Afs 15/2014-59).
20. Žalovaným uvedená argumentace je opřena výhradně o informace známé v současnosti, přičemž tento náhled žalobce označil ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu za nepřípustný (srov. shora uvedený rozsudek č.j. 2 Afs 15/2014-59). Provedené trestní řízení se týkalo osob odlišných od odběratelů žalobce v posuzovaném zdaňovacím období a v tomto období žalobce žádné indicie o podvodném jednání odběratelů neměl a ani způsob a průběh obchodů u něj nemohl vzbudit podezření, což potvrdil i sám žalovaný. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v situaci, kdy daňový subjekt neměl žádné indicie svědčící o nesrovnalostech či podvodu ze strany odběratelů, nelze po něm požadovat, aby kontroloval, zda odběratelé plní daňové povinnosti. Daňový subjekt přijal

přísná pravidla pro intrakomunitární obchody dříve, než byly tyto obchody zahájeny. Žalovaný neuvedl, jaká další opatření měl žalobce provést, aby mohl dané obchody bez obav uskutečňovat. Žalobce učinil vše, co bylo v jeho silách v pozici velkoobchodníka, aby zabránil zneužití systému DPH, který je v Evropské unii nastaven tak, že podvodné jednání umožňuje.

21. Při hodnocení subjektivní stránky bylo třeba přihlídnout k tomu, že žalobce neměl reálné možnosti podezřelé chování odběratelů rozpoznat. Žalobce dále uvedl, že je povinností správce daně zasáhnout proti subjektu odpovědnému za podvod, respektive není oprávněn si vybírat, u kterého daňového subjektu dojde k zamítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu. Postup žalovaného představuje porušení právem chráněného zájmu žalobce a všech principů daňového řízení a zároveň nedovolený projev libovůle. Žalobce poukázal na skutečnost, že prokázal naplnění podmínek nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Důvod, pro který mu byl ze strany žalovaného nárok na odpočet upřen, není upraven výslovně v zákoně, nýbrž vyplývá z recentní judikatury Soudního dvora, která nastavuje uvedená pravidla *a posteriori*. Žalobce si povinnosti široké lustrace svých obchodních partnerů v době obchodování nemohl být vědom, přičemž pravidla, dle kterých mají daňové subjekty postupovat, by měla být předem známa.
22. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

23. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.
24. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul důvody, pro které považuje žalobu proti prvoinstančnímu rozhodnutí žalovaného za nepřipustnou.
25. V obsáhlém vyjádření žalovaný dále konstatoval, že nepostavil své závěry pouze na následných transakcích jiných subjektů, na které již neměl žalobce vliv, ale dovodil je přímo z jednání žalobce, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným únikům. Ve vztahu k existenci daňového podvodu žalovaný doložil krácení DPH na území jiného členského státu (Slovensko), dále v tuzemsku u daňových subjektů, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů od slovenských subjektů a současně nepřiznaly daň na výstupu při prodeji dobíjecích kupónů navazujícím korporacím. Za podvodné jednání osoby povinné k dani je přitom považována i situace, kdy tato osoba věděla, nebo měla vědět, že se pořízením nebo dodáním zboží podílela na plnění, jež je součástí podvodu na DPH, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt navazující se výše či níže v témže dodavatelském řetězci.
26. K důvodům namítaného neprokázání vědomí daňového subjektu o daňovém podvodu žalovaný uvedl, že na základě historie, znalostí daňového subjektu a dalších k tomu se vážících okolností, dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že jím uskutečňované dodávky vyjmenovaným slovenským odběratelům jsou zatíženy podvodem na DPH. Jinak by tito odběratelé nemohli zobchodovat několikanásobně vyšší množství kupónů, než sám žalobce. Na subjekty obchodující s komoditou, jako jsou dobíjecí kupóny, je možné klást větší nároky s ohledem na vyšší riziko podvodů, a to zejména jednání se o subjekty na trhu zavedené a s touto problematikou seznámené.

27. Žalovaný podrobně odůvodnil odmítavé stanovisko k jednotlivým žalobním námitkám týkajícím se způsobu realizace obchodů. Uvedl, že na českém trhu nebyl zjištěn žádný další podnikatelský subjekt, který by aplikoval obdobné praktiky ve stejném tržním segmentu jako žalobce. Tyto praktiky totiž zjevně postrádají hospodářské opodstatnění. Žalovaný poukázal na skutečnost, že smyslem přijetí veškerých opatření, která mohou být rozumně vyžadována od daňového subjektu ke zajištění, že posuzovaná plnění nebudou součástí daňového podvodu je to, aby v případě, kdy tato plnění vykazují natolik neodpovídající obdobně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů, jež zakládají pro plátce daně nepřínivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně. Daňový subjekt odmítl účast v takovém řetězovém obchodu, jinak řečeno, aby se po takovémto zjištění těchto obchodních transakcí nezúčastnil. Žalovaný zdůraznil, že žalobce se i přes veškerá zvýšená bezpečnostní opatření a povědomí o tom, že probíhá trestní vyšetřování jeho odběratelů, v tomtež obchodním modelu pokračoval i v dalších obdobích. Žalovaný uzavřel, že za podvodné jednání osoby povinné k dani, vedoucí k odmítnutí nároku na odpočet, je nutno považovat i situace, kdy povinná osoba k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízením nebo dodáním zboží podílela na plnění, jež je součástí podvodů na DPH, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v témže dodavatelském řetězci.

### III. Právní názor soudu

28. Krajský soud po obdržení správní žaloby se nejprve zabýval naplněním podmínek řízení. Dospěl přitom k závěru, že není k projednání žaloby místně příslušný a věc postoupil usnesením ze dne 31. 8. 2016 Krajskému soudu v Brně, který vyjádřil s postoupením věci nesouhlas. Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 5. 1. 2017 č. j. Nad 239/2016-51 rozhodl tak, že místně příslušným k projednání a rozhodnutí věci je zdejší soud. Krajský soud v Českých Budějovicích posuzoval dále otázku přípustnosti žaloby směřující proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a žalobu usnesením ze dne 3. 4. 2017 č. j. 51 Af 14/2016-79 odmítl pro nevyčerpání opravných prostředků (krajský soud připomíná, že řízení o odvolání bylo zastaveno dle § 243 odst. 2 daňového řádu). Toto usnesení Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 111/2017-37 zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Po zrušení rozhodnutí o odmítnutí správní žaloby byla věc podle nového rozvrhu práce, (kdy změna byla vyvolána odchodem soudkyně Mgr. Kateřiny Bednaříkové, která věc vyřizovala, na mateřskou dovolenou) přidělena k rozhodnutí soudkyni JUDr. Marii Trnkové. Účastníci řízení byli poučeni o složení senátu a možnosti namítat případnou podjatost dne 30. 8. 2018. Zároveň byli dotázáni, zda souhlasí s rozhodnutím ve věci podle § 51 odst. 1 soudního řádu správního bez nařízeného jednání. Žalovaný správní orgán s tímto postupem vyslovil souhlas. Žalobce dne 23. 11. 2018 soudu sdělil, že žádá o nařízení jednání ve smyslu § 51 odst. 1 soudního řádu správního. Věc byla dále vyřizována pod č. j. 51 Af 11/2018. Krajský soud v Českých Budějovicích nařídil jednání na den 23. 10. 2019. Dne 16. 9. 2019 obdržel soud sdělení žalobce, že již netrvá na ústním jednání ve věci a požádal, aby soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé rozhodl bez jednání.
30. Žaloba není důvodná.

### III. A Obecná judikatorní východiska

31. K důvodům namítaného neprokázání vědomí daňového subjektu o daňovém podvodu žalovaný uvedl, že na základě historie, znalostí daňového subjektu a dalších k tomu se vážících okolností dospěl k závěru, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že jím uskutečňované dodávky vyjmenovaným slovenským odběratelům jsou zatíženy podvodem na DPH. Jinak by tito odběratelé nemohli zobchodovat několikanásobně vyšší množství kupónů, než sám daňový subjekt. Na subjekty obchodující s komoditou, jako jsou dobíjecí kupony, je možné klást větší nároky s ohledem na vyšší riziko podvodů, a to zejména jedná-li se o subjekty na trhu zavedené a s touto problematikou seznámené.
32. Žalovaný zaujal podrobně zdůvodněné odmítavé stanovisko k jednotlivým námitkám žalobce týkajících se způsobu realizace obchodů, což shrnul v konstatování, že na českém trhu nebyl zjištěn žádný další podnikatelský subjekt, který by aplikoval obdobné praktiky ve stejném tržním segmentu jako žalobce, jelikož tyto praktiky zjevně postrádají hospodářské opodstatnění. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že smyslem přijetí veškerých opatření, která mohou být rozumně vyžadována od daňového subjektu k zajištění, že posuzovaná plnění nebudou součástí daňového podvodu, je to, aby v případě, kdy tato plnění vykazují natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů, jež zakládají pro plátce daně nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně, daňový subjekt odmítl účast v tomto řetězovém obchodu, resp. se po takovém zjištění těchto obchodních transakcí nezúčastnil. Žalovaný zdůrazňuje, že daňový subjekt se i přes veškerá zvýšená bezpečnostní opatření a povědomí o tom, že probíhá trestní vyšetřování jeho odběratelů, v tomtéž obchodním modelu pokračoval i v dalších obdobích. Žalovaný uzavírá, že za podvodné jednání osoby povinné k dani vedoucí k odmítnutí nároku na odpočet je nutno považovat i situace, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízením nebo dodáním zboží podílela na plnění, jež je součástí podvodu na DPH, kterého se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v témže dodavatelském řetězci.
33. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, 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. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
34. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem 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 právně 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.“
35. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním

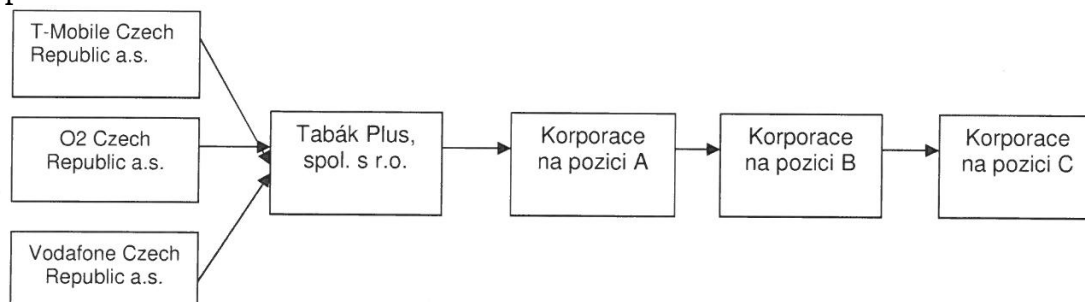
*právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).“*

36. Je tak primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal nejen existenci samotného daňového podvodu, ale též existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze dovodit, že daňový subjekt věděl nebo měl o své účasti na daňovém podvodu vědět.
37. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 15/2014-59 Nejvyšší správní soud shrnul, „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 pak 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. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34).
38. Poukázat pak lze dále na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci

„obezřetnosti“ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (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 její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajícího (vylákat daňovou výhodu). 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. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

### III. B Existence podvodu na DPH

39. S ohledem na vznesené žalobní námitky se soud v první řadě zabýval otázkou naplnění tzv. objektivních podmínek odpovědnosti žalobce, jinak řečeno zkoumal existenci podvodu na DPH. Uzavřel, že skutková zjištění učiněná žalovaným dostatečně podporují jeho závěr o účelovém vytvoření podvodného řetězce. Žalobce věděl, nebo mohl vědět, že se účastní obchodů zasažených podvodem na dani, kdy jeden ze subjektů daň z přidané hodnoty neodvedl a jiný (konkrétně žalobce) uplatnil nárok na nadměrný odpočet.
40. Žalovaný popsal podrobně svá kontrolní zjištění ve zprávě o daňové kontrole. Na základě těchto zjištění správní orgány popsaly obchodní řetězec pro každé plnění za prověřovaná zdaňovací období a zjistily, že se jedná o shodný obchodní model, kdy je obchodována stejná komodita, stejný princip podvodného jednání, kdy způsob realizace obchodů vykazoval určité shodné znaky (osobní odběr kupónů, platby bankovním převodem či v hotovosti nepřekračující částku podle zákona omezující hotovostní platby, opatřování potvrzení o vývozu a komunikaci o objednávkách formou SMS), kdy několik odběratelů bylo zastupováno shodnou osobou. Schéma obchodů bylo v čase (před i po zahájení daňové kontroly) neměnné bez ohledu na osobu odběratele.
41. Žalovaný specifikoval následující schéma dodávek dobíjecích kupónů v rámci posuzovaného řetězce.



Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

Korporace na pozici A představují zejména slovenští plátcí daně, kteří odebírali dobíjecí kupóny přímo od žalobce. Jednalo se o společnosti MORAWA s.r.o., DREVOSS, s.r.o. v likvidaci, GLOBNETWORK s.r.o., ROMER s.r.o. KR-TRADE s.r.o., IMPERIAL HOLDING s.r.o., SALTIMA s.r.o. v likvidaci, B & B – SLOVAKIA, s.r.o., M. I. R. spol. s.r.o., PEXESO s.r.o., FERRUM, spol. s.r.o., GEBRA s.r.o., IMTOMEX, spol. s.r.o., AWIN, spol. s.r.o., SAREA, s.r.o., Aldan Prešov s.r.o. v likvidaci, DB man, s.r.o., POPTRA, s.r.o., MAMOZ, s.r.o., Orange media s.r.o., LK IMPOEXPO s.r.o., RÉVAY-TRADE s.r.o., SOMI Trade, s.r.o., KABEM s.r.o., ONE WORLD, s.r.o., Calmo s.r.o., DORMANT, s.r.o., SUNAX s.r.o., Invisible, s.r.o., ADAM GAWLOWSKI, AISAK Sp. Z.o.o. Na pozici B jedná se o tuzemské plátce, kteří měli dobíjecí kupóny nakupovat korporaci na pozici A, konkrétně se jednalo o společnosti DILISST s.r.o., FUGADA COMPANY s.r.o., DIGI BAJT s.r.o., NOFELL CZ s.r.o. REGIOFIT s.r.o., ATP-ELITE s.r.o., DETAIL PART s.r.o. DARYNA CZ s.r.o., KEMONS spol. s.r.o., JARBAU s.r.o. Tyto subjekty prodávaly dobíjecí kupóny dalším dvěma obchodním korporacím, které provozují velkoobchodní činnost (korporace na pozici C). Korporace na pozici C – společnost RAST plus s.r.o. a 4 VIP s.r.o. Popsané schéma sestavil žalovaný nejen na základě důkazních prostředků získaných v rámci činnosti z trestního řízení, ale i z provedeného vlastního dokazování v průběhu celého daňového řízení.

42. Z provedeného dokazování bylo zjištěno, že chybějící daň na výstupu byla detekována jednak u odběratelů žalobce, to je osob z jiných členských států (dále jen „JČS“) daňových subjektů na pozici A, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z JČS od kontrolovaného daňového subjektu. Dále v tuzemsku u daňových subjektů na pozici B, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z JČS od slovenských subjektů – korporací na pozici A, současně nepřiznaly daň na výstupu při prodeji dobíjecích kupónů korporacím na pozici C a vystavením daňových dokladů umožnily čerpání nároku na odpočet daně na vstupu, korporacím na pozici C, i když věděly, že takto vykázanou daň nepřiznají a neodvedou. Slovenští odběratelé, korporace na pozici A v tomto případě umožnily nákup kupónů v ceně bez daně z přidané hodnoty nepravdivým deklarováním poskytnutí služby do EU.
43. Ve zprávě o daňové kontrole je uvedeno, že žalobce z pozice významného a dlouholetého distributora, který prodával v tuzemsku dobíjecí telefonní kupóny prostřednictvím sítě prodejen VALMONT, měl a mohl vědět, že dobíjecí kupóny dodávané jednotlivým slovenským odběratelům jsou mobilními operátory určeny ke konečnému prodeji na území České republiky a slovenští odběratelé či jejich zmocnění zástupci nejsou schopni obchodované množství dobíjecích kupónů prodat na území České republiky za běžných obchodních podmínek tak, aby tyto obchody nepozbyly svého ekonomického opodstatnění. Slovenští odběratelé nebyli na území ČR usazeni, nevykonávali na území ČR ekonomickou činnost, ani nedisponovali skladem či sítí prodejen, aby mohli kupóny prodávat či distribuovat. Správce daně zjistil a ověřil, že žalobce byl, co do objemu, dlouhodobě nejvýznamnějším odběratelem dobíjecích kupónů od jednotlivých tuzemských mobilních operátorů a jako takový působil na významné části ČR. Přesto byl v tuzemsku schopen zobchodovat (prodat) pouze cca 19 % kupónů nakoupených od těchto operátorů. Daňový subjekt si tudíž musel být vědom, že je v podstatě vyloučeno, aby jeho slovenští odběratelé na území ČR prodali kupóny, jejichž množství téměř šestinásobně překračuje množství kupónů prodaných společností Tabák plus spol. s.r.o. V návaznosti na informace o vyšetřování obchodů s kupóny ze strany Policie ČR, které měl daňový subjekt nejméně od roku 2010, měl a mohl předpokládat (vědět), že jím prodané dobíjecí

kupóny jsou zatíženy podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný zároveň upozornil na to, že vzhledem k fixní nominální hodnotě kupónů, za níž jsou prodávány konečnému spotřebiteli, je pro následné články řetězce jen velmi obtížné generovat zisk. Takové transakce tudíž postrádají ekonomické opodstatnění, neboť sám daňový subjekt měl smluvně upravenou marži při nákupu dobíjecích kupónů u jednotlivých operátorů, kdy u tuzemských mobilních operátorů činila 5,0 % respektive 5,1 %. Bylo zjištěno, že prodejní ceny kupónů při dodání v tuzemsku se výrazně liší od prodejních cen při dodání na Slovensko, a to ve prospěch českých odběratelů, kteří získávají výhodnější ceny, a tudíž mohou generovat vyšší zisk sloužící k úhradě nákladů spojených s jejich prodejem. Při prodeji na Slovensko byla velká část marže přidělena daňovému subjektu, který nutně musel vědět, že zbylá marže nemůže postačit slovenskému odběrateli, aby za běžných obchodních podmínek vykázal zisk a přitom dokázal kupóny prodat na Slovensku nebo v tuzemsku, kde by navíc potřeboval dalšího prostředníka.

44. Za vysoce nestandardní považuje správce daně skutečnost, že texty plných mocí udělených k zastupování zahraničních odběratelů dobíjecích kupónů jsou naprosto shodné, vyjma údajů o osobách v nich uvedených, neboť jak bylo zjištěno, autorem textu plných mocí je daňový subjekt jakožto dodavatel. V běžných obchodních případech není obvyklé, že potencionální zájemce o obchodní spolupráci použije plnou moc vytvořenou dodavatelem bez dalších úprav. Dále správce daně označil za nestandardní skutečnost, že statutární zástupci všech korporací navštívili sídlo dodavatele pouze jednou, v den podepsání uvedených dokumentů a zároveň byli podepsány i příslušné plné moci udělené zplnomocněným zástupcům. V průběhu citovaného trestního řízení bylo zadokumentováno, že kupóny nikdy neopustily území České republiky a zplnomocněné osoby, aniž k tomu byly oprávněny, předávaly dobíjecí kupóny jiným osobám na území ČR.
45. Žalovaný proto dospěl k závěru, že posuzované obchodní transakce byly realizovány jiným než deklarovaným způsobem. Daňový subjekt se tak účastnil podvodného řetězce, přičemž o tom, že se ve skutečnosti jedná o podvod na dani, přímo věděl, či vědět mohl. Daňový subjekt nadto chybně deklaroval prodej dobíjecích kupónů coby dodání zboží, přestože se dle rozsudku Soudního dvora ze dne 3. 5. 2012, C-520/10, *LEPARA ECLI:EU:C:2012:264, jedná ve skutečnosti o poskytnutí telekomunikační služby*.
46. Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že žalovaný krácení DPH u více článků řetězce prokázal, kdy řádně popsal a doložil krácení DPH na území JČS, konkrétně na Slovensku, ale i v tuzemsku, přičemž z obsahu zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že k podvodu jako takovému došlo mezi společnostmi a jejich nejbližším odběratelem nebo dodavatelem. Osvobozené dodání dobíjecích kupónů společností se sídlem v JČS je podmínkou, aby podvod mohl být páchan dalšími články řetězce. Žalovaný nezjistil ani netvrdil, že by existovalo přímé obchodní majetkové nebo personální propojení mezi daňovým subjektem a články řetězce. Ze stanoviska žalovaného ani nevyplývá, že povědomí žalobce o podvodu se odvíjí od toho, u kterého následného článku dojde fakticky k podvodům na DPH. Žalobce s ohledem na probíhající trestní řízení i s ohledem na historii obchodů s kupóny musel již v okamžiku objednávání kupónů od tuzemských mobilních operátorů vědět, že většina těchto kupónů je určena k prodeji slovenským odběratelům za podmínek, které se historicky neměnily. Riziko vzniku podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty bylo zjevné, a je proto zcela nerozhodné, zda žalobce věděl, kolik článků je v řetězci zapojeno a u kterých dochází k podvodům. Z toho důvodu je námitka žalobce zcela neopodstatněná.

47. Z dosud provedeného důkazního řízení je zřejmé, že chybějící daň na výstupu byla detekována u daňových subjektů na pozici A, kdy tyto subjekty v JČS nepřiznaly nákup dobíjecích kupónů od kontrolovaného daňového subjektu. V tuzemsku byla chybějící daň na výstupu detekována u daňových subjektů na pozici B, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z JČS od slovenských subjektů – korporací na pozici A, současně nepřiznaly daň na výstupu při prodeji dobíjecích kupónů korporací na pozici C a vystavením daňových dokladů umožnily čerpání nároku na odpočet daně na vstupu korporacím na pozici C, i když věděly, že takto vykázanou daň nepřiznají a neodvedou. Slovenští odběratelé na pozici A v tomto případě umožnily nákup kupónů v ceně bez DPH nepravdivým deklarováním poskytnutí služby do Evropské unie. V daném případě nehraje žádnou roli skutečnost, že v reálném čase v průběhu roku 2011 byla předmětná plnění daňovým subjektem deklarována jako dodání zboží, přičemž, jak je uvedeno výše, jedná se o dodání služeb ve vazbě na poukazované rozsudky SDEU.
48. Nestandardní a podezřelé okolnosti obchodu s dobíjecími kupóny svědčí o existenci podvodného řetězce, kdy je přitom nerozhodné, že všechny tyto subjekty nevykazují nestandardnosti téhož typu. Ve svém souhrnu totiž dostatečně podporují závěr, že tyto společnosti byly využity k uskutečnění podvodu na DPH. Soud uzavřel, že žádný ze slovenských odběratelů nefungoval ve vztahu k dodávkám dobíjecích kupónů co by standardní společnost.
49. Žalobce shora uvedené skutečnosti nezpochybňuje, pouze napadá způsob, jakým žalovaný tato skutková zjištění posoudil. Soud se však s hodnocením žalovaného zcela ztotožnil, neboť uvedená skutková zjištění dostatečně podporují závěr pro existenci daňového podvodu. To je naplnění objektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu. Ze shora uvedeného schématu je patrné, že někteří účastníci řetězce daň neodvedli, zatímco daňový subjekt následně uplatnil nadměrný odpočet. Podvodný úmysl je zřejmý z popsaného chování jednotlivých článků řetězce včetně daňového subjektu samotného. Žalovaný správně uvedl, že posuzované obchodní transakce spočívající v opakovaném přeprodávání kupónů s fixní nominální hodnotou zcela postrádají ekonomické opodstatnění. Pře prodej kupónů z pohledu tvorby zisku výrazně znevýhodňuje subjekty, které se nenachází na předních pozicích obchodního řetězce. Řetězové přeprodávání dobíjecích kupónů tak svědčí spíše než pro ekonomickou činnost zúčastněných subjektů, o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím nepřehledné struktury podvodného řetězce. Soud proto uzavřel, že v souhrnu považuje objektivní podmínku odpovědnosti daňového subjektu za naplněnou. Soud v žádném případě nezpochybňuje uskutečnění posuzovaných dodávek dobíjecích kupónů, ovšem toto plnění je zatíženo podvodem na DPH, o kterém daňový subjekt mohl vědět.
50. Neobstojí přitom ani námitka, dle níž samy státní orgány byly při odhalování podvodu na DPH v souvislosti s dobíjecími kupóny pasivní. Ani případná nečinnost příslušných orgánů totiž nemůže činit protiprávní jednání jednáním dovoleným či nepostižitelným. Subjekty zúčastněné v podvodném řetězci nemohou získávat legitimní očekávání legálnosti svého počínání jen proto, že daňový podvod nebyl odhalen.
51. Nedůvodná je rovněž námitka, dle níž neobstojí závěr žalovaného o rozporu mezi deklarováním a skutečným průběhem transakcí. Žalovaný ani krajský soud nezpochybňují uskutečnění posuzovaných dodávek dobíjecích kupónů, avšak dospěly shodně k závěru, jak bude dále podrobněji pojednáno, dle něhož daňový subjekt měl, respektive mohl vědět, že toto zdanitelné plnění je postiženo podvodem na DPH.

52. Důvodná nebyla ani námitka daňového subjektu, kterou poukázal na skutečnost, že výsledky mezinárodní výměny informací nepůsobí přesvědčivě, neboť slovenský správce daně vyřídil záležitosti týkající se dvaceti pěti společností během pěti dnů. Soud zastává názor, že zpochybňované výsledky mezinárodní výměny informací obsahují požadované údaje, kdy ani krátká lhůta, ve které byly poskytnuty, nemohla snížit jejich relevanci z toho důvodu, že příslušný správce daně, který disponuje znalostí o daňovém subjektu jemu příslušnému, mohl při zpracování odpovědi vycházet ze svého povědomí a své znalosti daňového subjektu, kdy tato informace mohla být zpracována v patřičné kvalitě i relevanci. V žádném případě nelze hodnotit odpovědi s ohledem na dobu, kdy byla zpracována, ale výhradně dle jejího obsahu. Obsah byl formulován jasně a nelze se důvodně domnívat, že by mohl být jiný, pokud by zpracování trvalo déle, zvláště pak u subjektů, u nichž se nepodařilo ověřit požadované skutečnosti z důvodu jejich nekontaktnosti nebo z jiných důvodů, které žádný z účastníků řízení nemohl ovlivnit svou vůlí. Navíc je třeba poukázat na skutečnost, že výsledky mezinárodní výměny informací nemusí být vždy v podobě jednoznačného důkazu o spáchání podvodu na DPH, ale odpověď může obsahovat pouze indicie, které správce daně vyhodnotí a na základě tohoto hodnocení vysloví závěr.
53. Navíc je třeba poukázat na skutečnost, že výsledky mezinárodní výměny informací nemusí být vždy v podobě jednoznačného důkazu o spáchání podvodu na DPH, ale odpověď může obsahovat pouze indicie, které správce daně vyhodnotí a na základě tohoto hodnocení vysloví závěr.
54. Pokud žalobce poukázal na to, že důvodem pro nedostatečné provedení důkazních prostředků, nemohla být skutečnost, že u dlužníka bylo zahájeno insolvenční řízení, pak k tomu soud uvádí, že s tímto závěrem nelze souhlasit. Žalovaný měl snahu dokončit řízení v takovém čase, aby bylo dosaženo jeho účelu. Své závěry neopíral pouze o informace získané v rámci mezinárodní výměny informací. Hodnotil veškeré důkazní prostředky samostatně i ve vzájemné souvislosti. Informace z mezinárodní výměny byla pouze jednou z částí, na které žalovaný svoje závěry založil. Nejednalo se však o informaci jedinou.

### III. C Nový subjekt o podvodu na DPH věděl, či vědět mohl

55. Dále se krajský soud zabýval splněním tak zvané subjektivní podmínky, to je otázkou, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl, či vědět mohl. Soud dospěl k závěru, že tomu tak bylo.
56. Po prokázání objektivních skutečností svědčících o vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na celou řadu indicií nasvědčujících tomu, že si daňový subjekt přinejmenším měl být vědom, že se podílí na podvodu na DPH. Krajský soud považuje za podstatné, že při zahájení obchodní spolupráce s vybranými slovenskými obchodními společnostmi daňový subjekt neprověřoval jejich ekonomickou situaci, finanční bonitu ani jiné skutečnosti z veřejně dostupných zdrojů. To vyplývá z výpovědi svědka Kováře, který se vyjadřoval k nákupu a prodeji dobíjecích kupónů, popsal systém objednávání při nákupu a objednávání při prodeji, způsob prodeje kupónů na Slovensko i způsob plateb, dále z vyjádření jednatele P. V., který uvedl, že rizikovým faktorem byly peníze. Tento faktor byl eliminován tím, že byla požadována platba předem. Popsal i obchodní podmínky a sjednávání obchodů týkajících se dobíjecích kupónů. Tyto informace korespondovaly s výpovědí svědka K. i

předloženým dokladům. Jednatel uvedl, že poté, co se dozvěděl o prověřování slovenských odběratelů ze strany Policie ČR, neformálně se dotazoval, zda má něco měnit, k čemuž mu bylo sděleno, že vše je prováděno dobře.

57. Správce daně zjistil, že opatření daňového subjektu spočívala v tom, že zástupci slovenských odběratelů při každém odběru kupónů za kalendářní měsíc podepsali „potvrzení vývozu“, což správce daně považoval za formální zejména s ohledem na skutečnost, že při dodání služby zákon takovou podmínku pro osvobození nevyžaduje. Navíc trestní řízení prokázalo vědomou nepravdivost těchto potvrzení, o čemž dle správce daně daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. Z běžně známých informací totiž vyplývá, že kupóny českých mobilních operátorů mohou být využity výhradně pro dobítí telefonních čísel registrovaných v České republice. Ačkoli může být české telefonní číslo dobíto i mimo území České republiky, je nereálné, aby například pro potřeby českých občanů bylo mimo území ČR možno na běžném trhu zobchodovat takové množství dobíjecích kupónů. Z provedeného důkazního řízení správce daně zjistil, že s ohledem na protokoly ve věci vyjádření svědka K., protokol č.j. 93998/15 a vyjádření jednatele V., protokol č.j. 123519/15, jakož i porovnání grafické podoby a formální úpravy dokumentů označených „potvrzení vývozu“, ale i plných mocí je zřejmé, že se jednalo o listiny, které vytvářel a odběratelům předkládal sám daňový subjekt. Navíc v takových případech daného charakteru obchodů je nestandardní, aby dodavatel podmiňoval vydání zboží úhradou předem, zejména s ohledem na množství, pravidelnost odběrů, kdy slovenské plátce zastupovala táž osoba. Za nestandardní správce daně považoval i skutečnost, že slovenští odběratelé dobíjecích kupónů neobdrželi dodatečnou slevu z prodejní ceny, která je běžně zakotvena v obchodních smlouvách mezi jednotlivými tuzemskými mobilními operátory a společností daňového subjektu, to je navýšení marže o 0,5% při platbě zálohou.
58. Všechny tyto skutečnosti věděl daňový subjekt dle zjištění správce daně nejpozději na konci roku 2010, kdy Policie ČR prováděla vyšetřování obchodů s dobíjecími kupóny, neboť i daňový subjekt poskytoval součinnost. I přes tento fakt probíhaly obchody s dobíjecími kupóny i nadále v nezměněném stahu, kdy se v průběhu několika let na pozici odběratele z JČS vystřídal desítky slovenských společností, které v podstatě zastupovalo několik stejných osob. Daňový subjekt si musel být této podezřelé okolnosti vědom, přičemž není známo, že by na tuto skutečnost reagoval. Neměnný obchodní model daňového subjektu v souvislosti s dodávkami dobíjecích kupónů slovenským odběratelům, to je nereagování na shora uvedené podezřelé okolnosti, krajský soud nepovažuje za projev „seriózního jednání“, jak žalobce sugeruje, nýbrž přinejmenším za projev lhostejnosti daňového subjektu vůči riziku svého zapojení na daňovém podvodu.
59. V projednávané věci se s ohledem na skutečnost, že daňový subjekt byl seznámen s rizikovostí dobíjecích kupónů dodávaných na Slovensku z pohledu možné účasti na daňovém podvodu, jeví podezřelý i způsob plateb, které byly z velké části prováděny v hotovosti, popřípadě předem z tuzemských bankovních účtů, přestože odběratelé sídlili a svou činnost provozovali na Slovensku. Tvzení žalobce, že jinak tuto praxi daňový subjekt uplatňoval i v případě odběratelů tuzemských je pro daný případ nerozhodné. Rovněž nestandardní se jeví osobní odběr dobíjecích kupónů. Ty, sice nepředstavují velkoobjemové zboží, nicméně nelze přehlédnout, že slovenští odběratelé, aniž měli vybudovanou prodejní síť, realizovali u daňového subjektu nákupy dobíjecích kupónů denně, v řádech stovek tisíc až milionů korun, což v kontextu ostatních podezřelých

okolností mělo vést daňový subjekt přinejmenším k podezření, že prodávané dobíjecí kupóny ve skutečnosti nemířily na trh v jiném členském státě. Přehled rozvozových tras není způsobilý na tomto hodnocení nic změnit. Skutečnost, že daňový subjekt rozvažel jím prodávané zboží odběratelům v České republice, nevypovídá nic o tom, proč odběratelé usazení na Slovensku, zboží odebírali osobně a nevyužili jiných možných způsobů přepravy zboží, popřípadě, proč jim sám daňový subjekt takovou službu nenabídl. Krajský soud proto nepovažoval za nutné, provádět důkaz přehledem rozvozových tras.

60. Pokud jde o zbylé okolnosti, na něž žalovaný poukázal (vystavování potvrzení o vývozu, komunikace se zákazníky formou sms či uzavírání smluv o ručení), tyto krajský soud za dostatečné indikátory vědomého zapojení daňového subjektu do daňového podvodu v kontextu posuzované věci nepovažuje. Ve vztahu k požadavku daňového subjektu vůči odběratelům na vystavování potvrzení o vývozu se krajský soud v podstatě ztotožnil s žalobní argumentací, dle níž byl tento požadavek důsledkem omylu o pravé podstatě uskutečňovaného plnění (ostatně pokud by se jednalo o otázku zcela jasnou a bezrozpornou, nebylo by ani nutné, aby v daném ohledu musel rozhodovat Soudní dvůr shora citovaným rozsudkem v věci *Lebara*). O vědomí daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu nic nevypovídá ani uzavírání smluv o ručení za škodu vzniklou v důsledku nesplnění stanovených povinností souvisejících z DPH. Krajský soud pak přisvědčil též žalobním námitkám souvisejícím s otázkou komunikace se zákazníky.
61. Přesto však krajský soud uzavřel, že výše popsaná skutková zjištění ve svém souhrnu představují subjektivní okolnosti odůvodňující závěr, dle něhož daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu přímo věděl, a nebo alespoň vzhledem k okolnostem vědět měl, respektive vědět mohl.
62. Soud uzavřel, že vzhledem ke zvýšenému riziku v oblasti obchodování s dobíjecími kupóny je možno klást na subjekty s touto komoditou obsahující, vyšší nároky ohledně posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V daném případě k posouzení subjektivní stránky jednání žalobce vedla skutečnost, že byl v minulosti seznámen s tím, že se stal bez jakéhokoli zavinění článkem v podvodném řetězci k DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 14/2010-195). Dále soud přistoupil k posouzení otázky dostatečnosti opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění účasti na daňovém podvodu. Krajský soud přitom usoudil, že daňový subjekt požadavkům na něj kladeným nedostál.
63. Vzhledem k tomu, že žalovaný unesl své důkazní břemeno stran objektivních skutečností 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 či jak se na trhu chovala jeho konkurence (srovnej například shora citovaný rozsudek NSS č.j. 2 Afs 15/2014-59).
64. V této souvislosti soud připomíná závěr Nejvyššího správního soudu obsažený v 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 dodavatel [pozn. krajského soudu: podobně samozřejmě též i odběratel] (z hlediska

jeho samostatné faktické existence, sídla, intaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, neboť samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti a podobně) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu o úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). 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“.

65. Tato situace přitom v projednávané věci nastala. Dle krajského soudu někteří slovenští odběratelé daňového subjektu se nenacházeli na adrese svého sídla a byli pro svého správce daně nekontaktní (lze usuzovat, že právě proto byli zastupováni stejnými osobami). Daňový subjekt si přitom musel být vzhledem k probíhajícím trestním řízením vědom rizikovosti obchodované komodity (dobíjecích kupónů), přesto tyto obchody realizoval ve velkých objemech. Taktéž některé další okolnosti obchodů (velké množství různých odběratelů, zastupovaných někdy stejnými osobami, kteří vždy po relativně krátké době obchodování s kupóny bezdůvodně ukončovali osobní odběr kupónů, způsob platby, cena kupónů) 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.
66. Žalobce poukázal na následující přijatá opatření: smlouvu s odběratelem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpisy s úhradou faktury, popř. doklad o převzetí hotovosti, výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopii dokladů totožnosti osob, s nimiž jednal, plnou moc pro případného zástupce s notářsky ověřeným podpisem, čestné prohlášení odběratelů o vývozu dobíjecích kupónů do jiného členského státu, výstup ze systému VIES ověřující, zda je odběratel k datu jednotlivých dodávek plátcem DPH, kopii průkazu plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek a dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kupónů k jednotlivým dodávkám. Jakkoli by přitom uvedená opatření mohla hypoteticky postačovat v případě běžného obchodování nevykazujícího nestandardní či podezřelé znaky, v nynější věci je krajský 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.
67. Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole správně 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. Jejich význam tak tkví primárně v rovině účetní a nevypovídají samy o sobě nic o fakticitě uskutečněného plnění či „solidnosti“ celé transakce. Prakticky totéž pak platí také o dodacích listech, které potvrzují maximálně to, kolik dobíjecích kupónů odběratelé u daňového subjektu osobně převzali.
68. Daňovým subjektem uváděná skutečnost, že prověřoval obchodní partnery ve veřejných rejstřících, představuje (zejména v případě navazování nových obchodních vztahů) nezbytné a zcela základní opatření. To, však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoliv skutečný případně do konce podvodný charakter jejich činnosti. Není zřejmé ani to, jak mělo daňovému podvodu zabránit ověřování totožnosti osob, které za slovenské odběratele jednaly, popřípadě jejich plných mocí. V projednávané věci ostatně není sporu o totožnosti subjektů zúčastněných na posuzovaných transakcích.

69. Odstavec 67: Uvádí-li žalobce, že daňový subjekt prostřednictvím ručitelských smluv, jimiž se jednatele slovenských odběratelů zavazovali, v případě nesplnění stanovených povinností v souvislosti s plátcovstvím DPH uhradit za odběratele vzniklou škodu, představovaly preventivní opatření sloužící krytí eventuálních rizik, nelze přehlédnout, že přes znalost problémů některých odběratelů plynoucích z trestních řízení ve shora uvedených věcech, daňový subjekt nevyvodil na základě těchto smluv žádné důsledky, jak plyne z vyjádření jednatele daňového subjektu P. V. obsažené ve shora citovaném protokolu ze dne 28. 5. 2015. Takové opatření lze stěží chápat jinak, než jako zcela formální pokud nebylo v praxi vůbec využito.
70. V podstatě jediným opatřením, které lze považovat za opatření alespoň směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu je požadování čestného prohlášení odběratelů o vývozu dobíjecích kupónů do jiného členského státu. Nebude-li soud brát v úvahu, že dobíjecí kupóny nepředstavují ve světle shora uvedené judikatury Soudního dvora zboží, ale službu, ani toto opatření ovšem nelze s ohledem na shora popsání okolnosti realizovaných plnění považovat za dostatečné. I když § 64 odst. 5 zákona o DPH stanoví, že dodání zboží (sic!) do jiného členského státu lze prokázat mimo jiné písemným prohlášením pořizovatele, nelze přehlédnout, že takovéto prohlášení není důkazem jediným a absolutním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č.j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb., NSS). Nadto realizace daňového podvodu, jak plyne z jeho shora popsání schématu, nezbytně vyžadovala, aby dobíjecí kupón nebyly vyvezeny na Slovensko. Princip tohoto schématu totiž počítal vedle získání daňové výhody také s možností obchodovat dobíjecí kupóny za výhodnějších podmínek, než by tomu bylo v případě řádného plnění daňových povinností všech členů řetězce.
71. Nedůvodná je rovněž námitka, dle níž měl žalovaný uvést, jaká další opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu měl daňový subjekt přijmout. Tuto povinnost žalovanému právní úprava neukládá. Nevyplývá tak ani z žalobcem citované judikatury, kdy žalobce konkrétně poukázal na rozsudky Soudního dvora ve věcech *mahageten*, *teleos*, *netto supermarket* a rozsudek ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschapp*, C-499/10, ECLI:EU:C:2011:871), ale v této souvislosti lze poukázat kupříkladu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2011, č.j. 3 Afs 161/2016-51, v němž soud výslovně uvedl, 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 (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015-47)“.
72. Krajský soud považuje za zcela přiléhavý závěr žalovaného uvedený na straně 126 zprávy o daňové kontrole, dle něhož „smyslem přijetí veškerých opatření, která mohou být rozumně vyžadována od daňového subjektu, aby bylo zajištěno, že posuzovaná plnění nejsou součástí podvodu, je to, aby v případě, kdy tato plnění vykazují natolik neodpovídající obecně očekávané standardy obsahu a formy právních vztahů (tj. výčet konkrétních nestandardních znaků řetězového obchodu), a tyto okolnosti zakládají pro plátce daně nepříznivé účinky ve smyslu nemožnosti odpočtu daně, daňový subjekt odmítl účast v tomto řetězovém obchodu, resp. se po takovémto zjištění těchto obchodních transakcí neúčastnil“ (citováno bez zdůraznění).

73. Jinak řečeno, cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Krajský soud na tomto místě připomíná, že shora popsany obchodní model vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, že na jejich základě daňový subjekt mohl, respektive měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud 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 nepřijal další opatření, která by měla porušovat jmenované zásady (tj. zásady právní jistoty, proporcionality, narušení svobody volného pohybu zboží či služeb v Evropské unii a objektivitu plnění), nýbrž především v poukazu na skutečnost, že daňový subjekt existenci objektivních skutečností svědčících o daňovém podvodu ve svém jednání vůbec nijak nezohlednil. Žalobní námitky, dle nichž správce daně může po daňovém subjektu vyžadovat jen taková opatření, která jmenované zásady respektují (žalobce konkrétně namítá například to, že nebylo v jeho možnostech zjišťovat původ finančních prostředků přijatých za poskytnutá plnění, respektive, že nebyl schopen prověřovat existenci potencionální personální provázanosti svých odběratelů), proto postrádají v této souvislosti relevanci.
74. Žalobce nastínil své schéma obchodování, které zahrnovalo opatření sloužící k získání detailních informací o každém obchodním případě. V souvislosti s tím žalobce akcentoval na stálost způsobu svého obchodování, které však podle soudu nemůže znamenat obezřetnost přístupu žalobce k eliminaci rizika zapojení do daňového podvodu. V souvislosti s tím správně reagoval žalovaný, že většina slovenských odběratelů vykonávala maloobchodní i velkoobchodní prodej, tak ani samotné zveřejnění toho nezaručuje, že takováto činnost byla skutečně vykonávána. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalovaný nevycházel z existence příslušných živnostenských oprávnění, ale z typu činnosti, kterou slovenští odběratelé uváděli ve výkaze zisků a ztrát. Rovněž skutečnost, že slovenské obchodní společnosti vykazovaly maloobchodní a velkoobchodní prodej, neosvědčuje, že jednalo se o nákup a prodej dobíjecích kupónů pořízených od žalobce.

### III. D Ostatní námitky

75. Krajský soud s ohledem na shora uvedené nepřisvědčil ani námitce 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 v případě daňového subjektu je tudíž odůvodněno tím, že daňový subjekt měl nebo mohl vědět o tom, že posuzovaná zdanitelná plnění byla stižena daňovým podvodem; žalovaný proto ani neměl jinou možnost, než nárok na nadměrný odpočet daňovému subjektu neuznat.
76. K námitce, dle níž je daňovému subjektu kladen k tíži důvod upření nadměrného odpočtu dovozený judikaturou *a posteriori*, krajský soud předně uvádí, že z textu žaloby není zcela patrné, který z aplikovaných judikатурních závěrů má žalobce na mysli. V obecné rovině však lze poukázat například na náleze ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, v němž ústavní soud v souvislosti s intemporálními účinky judikatury dovodil, že „[p]okud v rámci soudního rozhodování dochází ke změně judikatury, kdy stávající výklad zákona je odmítnut a nahrazen výkladem novým, [...] „správný výklad“ dopadá na souzený případ zpravidla bezprostředně (tj. bez „přechodných ustanovení“), s účinky *ex tunc*, a své uplatnění nalezne –

*s ohledem na svou „presumptivní závaznost“, založenou na přesvědčivosti argumentace, autoritě a kompetencích nejvyšších soudních instancí, a v tom rámci na to, že tato závaznost představuje právní mechanismus sjednocování práva – (zpravidla) na všechny budoucí případy, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti“. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, č.j. 5 Afs 91/2014-34, v návaznosti na uvedené konstatoval, že ačkoli změna judikatury působí v zásadě prospektivně, její zpětné účinky jsou přípustné „ve vztahu k souzenému případu, v němž ke změně judikatury dochází, a popř. následně i ve vztahu k jiným aktuálně projednávaným či správnímu nebo soudnímu přezkumu otevřených případů, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013 sp. zn. III. ÚS 3221/11, publ. pod č. 216/2013 Sb. ÚS, body 26 a 34). Změna judikatury však nemůže mít v zásadě zpětné účinky ve vztahu k již pravomocně skončeným řízením, u nichž rovněž lhůty k uplatnění příslušných opravných prostředků případně žalob, ve správním soudnictví již uplynuly“.*

#### IV. Závěr, náklady řízení

77. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto tuto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl bez nařízení jednání. Účastníci s tímto postupem ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s. vyslovili souhlas.
78. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

České Budějovice 28. listopadu 2019

JUDr. Marie Trnková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.