



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **JUDr. Jiří Švihla**,
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 nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2016, č. j. 144740/16/4230-22792-703291, č. j. 144841/16/4230-22792-703291, č. j. 144858/16/4230-22792-703291, č. j. 144873/16/4230-22792-703291, č. j. 144895/16/4230-22792-703291, č. j. 144910/16/4230-22792-703291, č. j. 144945/16/4230-22792-703291, č. j. 144962/16/4230-22792-703291, č. j. 144971/16/4230-22792-703291, č. j. 144986/16/4230-22792-703291, č. j. 145002/16/4230-22792-703291, č. j. 145008/16/4230-22792-703291, č. j. 145020/16/4230-22792-703291, č. j. 145026/16/4230-22792-703291, č. j. 145043/16/4230-22792-703291, č. j. 145060/16/4230-22792-703291, č. j. 145163/16/4230-22792-703291, č. j. 145207/16/4230-22792-703291, č. j. 145236/16/4230-22792-703291, č. j. 145293/16/4230-22792-703291, č. j. 145304/16/4230-22792-703291 a č. j. 145309/16/4230-22792-703291

takto:

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

Odůvodnění:**I. Shrnutí žaloby.**

1. Žalobou doručenou dne 2. 8. 2016 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhá zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2016, kterými byla doměřena daň z přidané hodnoty za období srpen 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až prosinec 2013 a leden 2014 až červen 2014, v celkové výši 152.823.267 Kč a rovněž uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 30.564.646 Kč.
2. Žalobce napadl shora uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou a navrhl, aby napadená rozhodnutí byla zrušena a věc byla vrácena k dalšímu řízení.
3. Žalobce má za to, že žaloba proti rozhodnutím žalovaného je přípustná. Žalobce podal proti dodatečně platebním výměrům žalovaného dne 8. 6. 2016 odvolání, dne 9. 6. 2016 se konalo zvláštní přezkumné jednání dle § 192 odst. 4 zákona č. 186/2006 Sb., o úpadku a o způsobech jeho řešení, kdy předmětem bylo dodatečné přezkoumání přihlášek věřitelů, jejichž přihlášky nebyly přezkoumány při prvním přezkumném jednání. Mimo jiné byly přezkoumávány rovněž žalovaným uplatněné pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty doměřené dodatečnými platebními výměry. Tyto pohledávky byly žalobcem při zvláštním přezkumném jednání popřeny v celé výši, co do pravosti a pořadí z důvodu neprokázání existence daňového dluhu na straně dlužníka. Ukončením přezkumného jednání došlo ve smyslu § 243 odst. 2, daňového řádu k zastavení nalézacích řízení týkajících se pohledávek z titulu doměřené daně z přidané hodnoty a žalovaným vydané, do té doby nepravomocné, dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Odvolací řízení ve věci dodatečných platebních výměrů, které je ve smyslu ustanovené § 134 odst. 3 písm. a) bod 3 daňového řádu součástí řízení nalézacího, tedy bylo ex lege zastaveno. V souvislosti s tím žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1As 28/2004-106 ze dne 16. 11. 2004. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům řádný opravný prostředek, odvolání. Nicméně tento byl v důsledku právní úpravy – (§ 243 odst. 2 daňového řádu) bezvysledně vyčerpán, aniž by došlo k věcnému přezkoumání zákonnosti dodatečných platebních výměrů vydaných žalovaným. Žádný jiný opravný prostředek proti dodatečným platebním výměrům daňový řád v tomto případě nepřipouští. Kontroly správnosti a zákonnosti postupu žalovaného a tím i ochrany práv dlužníka lze tedy dosáhnout pouze tím, že budou dodatečné platební výměry přezkoumány soudem. Podmínka pro

přípustnost žaloby upravená v § 5, respektive v § 68 písm. a) s. ř. s. je tedy dle žalobce splněna.

4. Žalobce v žalobě uvádí, že působil jako velkoobchodní distributor, kdy se specializoval na provozovny tabáku, kiosků, hotelů, restaurací, které zásoboval kompletním sortimentem cigaret, doutníků, tabáků a dobíjecích kupónů. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích měl žalobce 2.500 odběratelů měsíčně, přičemž celkový počet odběratelů v jednotlivých letech činil 5.800 za rok 2012 6.100 za rok 2013 a 7.800 za rok 2014. Dlužník mimo jiné dodal dobíjecí kupóny 33 různým odběratelům ze Slovenské republiky. Jelikož se u nich jednalo o intrakomunitární plnění, nebyla u nich uplatněna daň z přidané hodnoty.
5. V průběhu daňové kontroly žalovaný obdržel od policie výstupy ze dvou trestních řízení, ze kterých zjistil, že někteří jeho odběratelé při dalším nakládáním s dobíjecími kupóny nepřiznali a neodvedli DPH. K daňovému podvodu byly využity dobíjecí kupóny, které dlužník prodal společnosti BLAZAR s. r. o., BLAME s. r. o., DOMER s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o., ROMER s. r. o. a ALLMASS s. r. o., AURUM VERDE s. r. o., B & B – SLOVAKIA s. r. o., De Marko s. r. o., H. Company s. r. o., J+J Pralinky s. r. o., ROJO MARION s. r. o. a ZONUS s. r. o. Celkem tedy 13 subjektům.
6. Žalobce předně upozorňuje 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 spočinout na plátcu, 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, tj. při a) existenci podvodného řetězce u konkrétních dodávek (objektivní podmínka), kdy b) odběratel/dodavatel věděl či musel vědět o podvodu (subjektivní podmínka). Důkazní břemeno přitom nese správce daně. Žalobce v této souvislosti namítá, že žalovaný u drtivé většiny dodávek neprokázal naplnění objektivní podmínky. Naplnění subjektivní podmínky pak neprokázal ani u jedné z dodávek.
7. Ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by bylo objektivně zjištěno, že všichni jednotliví konkrétní odběratelé spáchali podvod na dani nebo jiné zneužívající jednání porušující neutralitu daně v řetězci.
8. Žalovaný ve zprávě o daňové kontrole představil schéma, kterým se měly pohybovat dobíjecí kupóny od jejich prodeje mobilními operátory až po koncové prodejce. Toto schéma žalovaný sestavil primárně na základě poznatků získaných v rámci trestních šetření uvedených na straně 14 rozsudku Krajského soudu v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 46 T 8/2013.
9. Podle žalobce při odepření nároku na odpočet nelze uplatňovat princip kolektivní viny, ale je nutné prokázat existenci podvodu u všech jednotlivých transakcí. Podle žalobce se na podvodném řetězci podíleli všichni odběratelé. Propojení mezi korporacemi dokládá

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

trestně právními podklady. Ovšem z rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 46 T 8/2013 nicméně plyne, že na aktivní zapojení do podvodného řetězce lze usuzovat pouze u pěti odběratelů, se kterými dlužník v kontrolovaných obdobích obchodoval, a to společnosti BLAZAR s. r. o., BLAME s. r. o., DOMER s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o. a ROMER s. r. o. V případě trestní věci OKFK – 4343-361/TČ-2012-252402 zahrnovalo policejní vyšetřování dalších osm odběratelů, a to a ALLMASS s. r. o., AURUM VERDE s. r. o., B & B – SLOVAKIA s. r. o., De Marko s. r. o., H. Company s. r. o., J+J Pralinky s. r. o., ROJO MARION s. r. o. a ZONUS s. r. o. Podvodné jednání bylo tedy možné presumovat u celkem třinácti odběratelů, kteří od dlužníka nakupovali dobíjecí kupóny. V případě zbývajících dvaceti odběratelů zařazených žalovaným na pozici A podvodného řetězce ze žalovaným označených důkazních prostředků, jejich propojení na korporace na pozici B, to je zapojení do podvodného řetězce, nikterak nevyplývá. Jiné důkazní prostředky k prokázání propojení ovšem žalovaný nepředložil. Žalovaný tedy celkem u dvaceti odběratelů jejich podíl na jím tvrzeném schématu daňového podvodu uvedeného na straně 13 o daňové kontrole nikterak nedoložil.

10. Žalovaný uvedl, že chybějící daň na výstupu byla detekována jak u subjektů na pozici A, tak u subjektů na pozici B. Tento závěr je však z hlediska fungování systému DPH vnitřně rozporný, neboť v případě, že by měl podvodný řetězec fungovat tak, jak ho popsal žalovaný, nemohla být nikdy detekována chybějící daň u subjektů na pozici A. Z hlediska těchto subjektů je nákup dobíjecích kupónů z jiného členského státu a jejich následné dodání do jiného členského státu daňově neutrální. Přiznávaná daň na výstupu je kompenzována nárokem na odpočet a následný prodej není transakcí podléhající DPH. Daň na výstupu by mohla chybět pouze v okamžiku, kdyby korporace na pozici A realizovaly dodání v rámci Slovenska, k čemuž ovšem dle žalovaného nikdy nedošlo. U korporací na pozici A tedy s logikou systému DPH nemohla nikdy žádná chybějící daň vzniknout, a to ani v případech, kdy nabytí dobíjecích kupónů nepřiznali. Není proto pravdou tvrzení žalovaného, že všechny korporace na pozici intrakomunitární obchody nepřiznaly, neboť minimálně v sedmi případech byly intrakomunitární dodávky ze strany slovenských odběratelů vykázány, a to firmou BradloInvest real s. r. o., Cairo s. r. o., CREDIT MOBILE s. r. o. GLOBAL ABC, spol. s r.o., Medicommerce s. r. o. SKAL Trade s. r. o. a ZONUS s. r. o. Propojení mezi korporacemi na pozici A a B žalovaný doložil pouze u 13 z celkem 33 odběratelů. Žalobce zdůraznil, že se zbývajících subjekty, o kterých se žalovaný zmiňuje na straně 14 zprávy o daňové kontrole, dlužník žádný obchodní vztah neměl.
11. Žádné závěry ohledně účasti podvodu na dani tedy nelze přijmout v případě celkem 20 odběratelů. Tito odběratelé nebyli nijak vyšetřováni a nejsou ani nijak personálně propojeni s korporacemi, kterých se trestní řízení týkalo. Žalovaný tedy nedisponuje žádnými konkrétními poznatky o účasti celkem 20 odběratelů dlužníka na daňovém podvodu a vychází ryze ze svých spekulací, které nemohou být založeny na ničem jiném než na tom, že se jedná rovněž o zahraniční odběratele dlužníka, což k doložení na účasti na daňovém podvodu nepostačuje. Žalovaný tedy vychází ze spekulace, že se daňového Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

podvodu dopustily všechny korporace jím zařazené do schématu na straně 13 zprávy o daňové kontrole, aniž by odkázal na konkrétní důkazní prostředky.

12. Zpráva o daňové kontrole neposkytuje přesvědčivé zjištění ohledně účasti všech žalovaným uváděných osob na daňovém podvodu. Na základě odpovědi slovenské daňové správy není možné ověřit, jak tito odběratelé k plnění od dlužníka přistupovali a jak je vykazovali či dále používali. Dokazování proto nelze považovat za úplné.
13. Slovenský správce daně neprováděl žádnou kontrolu dokladů, vycházel jen z údajů uvedených v daňových přiznáních, proto bez provedení dokladové kontroly nemohlo být přiznáním pořízení jakkoli doloženo, na druhou stranu nemohlo být doloženo ani to, že k daňovému přiznání nedošlo. Dokazování je proto neúplné. Dokazování nelze pak rozptýlit poukazem na závěry trestních řízení, jestliže se trestní věci týkaly pouze 13 z celkem 33 odběratelů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích.
14. Z daňového spisu vedeného žalovaným, s uzavřenou daňovou kontrolou za zdaňovací období duben až září 2011 vyplývá, že u ATP – elite s. r. o., Detail Part s. r. o., FUGADA company s. r. o. a digiBAJT s. r. o. byla zjišťována jejich obchodní spolupráce pouze se společnostmi GLOBNETWORK s. r. o., DREVOSS s. r. o., ROMER s. r. o., KR-TRADE s. r. o. a IMPERIAL HOLDING s. r. o. Jejich účast na podvodu vyplývá ze shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 8/2013. Žalovaný tak zjišťoval a prověřoval obchodní spolupráci mezi odběrateli dlužníka a korporacemi na pozici B pouze u 5 odběratelů z celkových 33. Vztah korporací na pozici B se zbývajících 28 odběrateli, které žalovaný zařadil na pozici A, jím nijak ověřen nebyl, přesto jsou i tito odběratelé do skupiny A bez dalšího zařazení. Přestože dlužník nebyl u zbývajících korporací, zařazených na pozici B, seznámen s předmětem dožádání, nelze propojení mezi ostatními 28 odběrateli zařazenými na pozici A a korporacemi na pozici B vysledovat ani z odpovědí a podkladů poskytnutých na základě dožádání ostatními správci daně.
15. Jen proto, že žalovaný získal podezření na nelegální jednání slovenských odběratelů, nemohl rezignovat na důsledné prošetření odběratelů dlužníka. Nelze se pak ani odvolávat na to, že odběratelé se slovenskou daňovou správou nespolupracovali a požadované doklady nepředložili. I kdyby se zjistilo, že subjekt není daňový kontaktní, nemůže nést odpovědnost za skutečnosti, které svědčí jiným osobám. Porušení zákona nebylo tedy objektivně zjištěno. Podle žalobce musí být identifikován subjekt odpovědný za daňový únik a v neposlední řadě musí žalovaný vždy proti tomuto odpovědnému subjektu zakročit. Žalovaný podle žalobce nezdokumentoval další články řetězce, v případě celkem 20 odběratelů neprokázal jejich zapojení do daňového podvodu a automaticky tak presumuje jejich účast na podvodném řetězci. Skutkové závěry tedy nejsou založeny na provedených důkazních prostředcích, ale jen na domněnkách, přestože bylo povinností správce daně postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti. V souvislosti s tím je odkazováno na stranu 161 zprávy o daňové kontrole.

16. Důvodem pro nedostatečné provedení důkazních prostředků nemůže být skutečnost, že bylo u dlužníka zahájeno insolvenční řízení. Žalovaný ke dni ukončení daňové kontroly nedisponoval kompletní dokumentací ke všem obchodním případům dlužníka. Tuto si vyžádal až v závěru daňové kontroly dne 26. 4. 2016, přičemž daňovou kontrolu ukončil obratem dne 27. 5. 2016, to je předtím, než stihly být všechny vyžadované podklady zpracovány komerční spisovnou.
17. Žalobce poukazuje na krácení svých procesních práv, neboť mu žalovaný zaslal výsledek kontrolního zjištění 6. 5. 2016 a pro předložení vyjádření k tomuto výsledku mu stanovil lhůtu osmi dnů ode dne doručení, to je toliko zákonem předepsané minimum. Výsledek kontrolního zjištění čítal 129 stran a byl opřen o důkazní prostředky, ke kterým žalobce neměl přístup. Žalovaný sice prodloužil tuto lhůtu o dalších 8 dnů s tím, že důkazní prostředky, o které výsledek kontrolního zjištění opíral a se kterými se žalobce nemohl seznámit, byly žalovaným předány teprve dne 13. 5. 2016. Stanovením takto nepřiměřeně krátké lhůty k předložení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalovaný degradoval vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění na pouhý úkon pro forma. Žalobci bylo proto znemožněno rozporovat kontrolního zjištění v materiální rovině. Tento postup byl pak motivován snahou o vydání dodatečných platebních výměrů co nejdříve. To, že byl na dlužníka v důsledku vydaných zajišťovacích příkazů vyhlášen úpadek, nemůže vést k tomu, aby byl daňový subjekt zbaven možnosti řádně uplatňovat svá práva. Nelze akceptovat postup, kdy žalovaný pro jistotu vydá dodatečné platební výměry, aby měl právní úkon pro prodloužení své účasti v insolvenčním řízení a teprve následně se bude řešit, zda byla daň stanovena správně a shromažďovat a doplňovat důkazní prostředky. Žalobce má za to, že nebylo prokázáno splnění základní objektivní podmínky pro to, aby byl dlužníkovi odepřen jeho nárok na odpočet daně. Podle žalobce musí být postaveno najisto, že podvod na DPH byl spáchán a že se daňový subjekt tohoto podvodu účastnil.
18. Žalobce zdůraznil, že ze strany žalovaného nebyl podvod na DPH detekován při transakci mezi dlužníkem a jeho odběrateli, ale teprve při následném prodeji dobíjecích kupónů. Žalobce má za to, že žalovaný naplnění subjektivní podmínky spočívající v tom, že dodavatel věděl, či musel vědět o podvodu, neprokázal ani u jedné z dodávek realizovaných ve zdaňovacím období, u nichž byla existence podvodného řetězce prokázána. Žalovaný neprokázal skutečnost, že se dlužník daňového podvodu aktivně zúčastnil. Žalovaný se totiž otázkou zapojení dlužníka do jím definovaného podvodného řetězce vůbec nezabýval, ani neprokázal, že cílem bylo neoprávněně získat daňové zvýhodnění. Žalovaný vykonstruoval existenci podvodu a účast dlužníka na něm je na základě pochybností jak s dobíjecími kupóny naložili odběratelé dlužníka. Žalovaný neuvedl žádné průkazné důvody, pro které by bylo možné shledat za nestandardní právě a pouze obchodní transakce učiněné samotným dlužníkem v pozici dodavatele. Žalovaný spatřuje nestandardnost dlužníkem realizovaných obchodů, kdy na nich vystavěl svou úvahu, že dlužník od podvodu na dani věděl, nebo minimálně vědět mohl, přičemž žalovaný byl schopen demonstrovat naplnění jím definovaných znaků podvodného jednání prakticky pouze u sedmi odběratelů z 33, když ani u těchto odběratelů není situace jednoznačná.

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

19. Žalobce dále poukazuje na to, že žalovaný nezpochybnuje výši ceny, za kterou byly dobíjecí kupóny prodávány a v souvislosti s tímto obchodním aspektem nikde nedovozuje jakoukoli nestandardnost či podezřelost.
20. Žalobce poukazuje na to, že vždy při každém obchodu řádně prověřoval, že každý daný odběratel je existujícím subjektem a že je registrován k DPH. Za tím účelem byla pořizována i dokumentace. Žalobce se choval obezřetně, kdy kontroloval, zda u obchodního partnera nedošlo ke změnám. Získával si detailní informace o každém obchodním případě. Všichni odběratelé žalobce měli v kontrolovaných zdaňovacích obdobích v obchodním rejstříku zapsán maloobchod, velkoobchod a zprostředkovatelskou činnost. Dále dlužník poukazuje na to, že z elektronicky dostupné verze slovenského obchodního rejstříku nelze ověřit záznamy o účetních závěrkách. Informace o podnikatelích zveřejněné v obchodním rejstříku nemají žádnou vypovídací schopnost ve vztahu k posouzení toho, zda tito podnikatelé plní své daňové povinnosti. Jestliže výpis obchodním rejstříku potvrdil, že odběratel disponuje oprávněním provádět činnost spočívající v nákupu, prodeji či zprostředkování, pak podle dlužníka zapadalo do kontextu, kdy se právě touto aktivitou ve vztahu k dlužníkovi zabýval. Proto neprověřoval, zda danou činnost skutečně vykonávají a v jakém rozsahu.
21. Žalobce má za to, že žalovaný ani u jedné z dodávek realizovaných v předmětném zdaňovacím období neprokázal ani naplnění subjektivní podmínky spočívající v tom, že daňový subjekt věděl či musel vědět o podvodu. Důkazní prostředky provedené žalovaným naopak svědčí o tom, že daňový subjekt objektivně o podvodech na DPH realizovaných teprve při následném odběru dobíjecích kuponů nevěděl a s přihlédnutím k okolnostem ani vědět nemohl. Podvod nebyl detekován při transakci mezi žalobcem a jeho odběrateli, ale až při následném prodeji dobíjecích kuponů. Není-li podvod v odběratelském řetězci realizován článkem bezprostředně následujícím po daňovém subjektu, který je nevědomým článkem tohoto řetězce, pak mu lze jen stěží přičítat negativní následek podvodného jednání, neobchodoval-li se svými bezprostředními odběrateli neobvykle. Tak tomu ovšem v případě daňového subjektu nebylo, neboť ten v dobré víře poskytl zdanitelné plnění, přičemž objektivně nemohl o praktikách plátců, s nimiž neobchodoval, vědět.
22. Žalovaný se vůbec nezabýval otázkou zapojení daňového subjektu do tvrzeného podvodného řetězce, neprokázal jeho zapojení ani cíl v podobě neoprávněného získání daňového zvýhodnění. Za účastníka řetězce nelze považovat daňový subjekt, který se zcela nevědomě dostane do pozice počátečního účastníka řetězce, jak se tomu stalo v případě daňového subjektu. Nebyla taktéž prokázána aktivní účast daňového subjektu na daňovém podvodu ani pochybnost transakcí, jichž se daňový subjekt aktivně účastnil v pozici dodavatele. Nelze přisvědčit závěrům žalovaného o nestandardním obchodování daňového subjektu se zahraničními odběrateli založeným na *ex post* zjištěních.
23. Žalobce rozporuje stěžejní důvody, na nichž žalovaný vystavěl svou úvahu o tom, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl nebo vědět mohl, neboť provedené důkazy jim oporu neposkytují a svědčí spíše o opaku; k tomu žalobce uvádí níže popsání námitek.

24. Ke způsobu realizace obchodů posuzované žalovaným (osobní odběr dobíjecích kuponů, realizace plateb bankovním převodem nebo v hotovosti, podepisování „potvrzení o vývozu“ a realizace objednávek formou SMS) žalobce uvádí, že v podmínkách daňového subjektu se jednalo o běžně aplikovanou praxi ve vztahu ke všem odběratelům, resp. k jakémukoli typu zboží. Odběratelům tento postup nezaručoval anonymitu, byli důkladně identifikováni. Jednalo se tedy o běžnou podnikatelskou praxi v daném segmentu trhu. Žalovaný dle žalobce nedisponuje znalostmi a zkušenostmi k posouzení obchodní zvyklosti užívané ve velkoobchodním prostředí, odborné vyjádření kompetentní osoby si nevyžádal. Daňový subjekt se tedy nedopustil při dodávání dobíjecích kuponů žádné hrubé nedbalosti ve vztahu k oboru, v němž působí. Jako důkazní prostředek žalobce navrhl obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, čj. 3 VZV 4/2010, ve věci konkurenčního velkoobchodu AGORA DMT, a. s., dle níž žalovaným vytýkané schéma obchodování a jeho znaky představují obvyklé obchodní praktiky ve velkoobchodě. Také osobní odběr zboží lze považovat za běžnou obchodní praktiku ve velkoobchodním prodeji na tuzemském trhu, jelikož zahraniční odběratelé deklarovali, že dobíjecí kupony budou převáženy do jiného členského státu Evropské unie. Osobní odběr zboží byl racionálním krokem, což žalobce hodlá prokázat přehledem rozvozových tras.
25. Budí-li podezření žalovaného platby a cena zboží, žalobce uvádí, že platby probíhaly bankovním převodem či v hotovosti, což je model, který daňový subjekt uplatňuje ve své činnosti bez výjimky rovněž pro tuzemské dodávky. Pokud k platbám bankovním převodem docházelo v případě slovenských odběratelů předem, nebyl důvod projevovat vůči nim nedůvěru, neboť tento způsob platby byl uplatňován *en bloc* pro všechny odběratele. Hotovostní platby jsou pak ze strany daňového subjektu preferovaným způsobem úhrady, v tomto segmentu byznysu zcela běžným. Nelze se pozastavovat ani nad skutečností, že slovenští odběratelé neobdrželi dodatečnou slevu z prodejní ceny, neboť jako nově příchozí odběratelé dostali základní ceníkové ceny. Žalobce označil za ekonomicky racionální, že cenové výhody, které získal od svých dodavatelů, automaticky nepromítl do cen pro své odběratele, čímž by se s nimi v podstatě dělil o svůj zisk.
26. Ve vztahu k „potvrzení o vývozu“, coby čestnému prohlášení, které daňový subjekt od zahraničních odběratelů požadoval, žalobce namítá, že toto nelze považovat za indicii odůvodňující podezření vědomí o podvodném jednání odběratelů. Daňový subjekt uvedené čestné prohlášení požadoval, neboť se mylně domníval, že jím dodávané zdanitelné plnění představuje dodání zboží, na něž se vztahuje § 64 odst. 5 zákona o DPH, dle něhož je takové písemné prohlášení vyžadováno. Žalovaný tedy význam čestného prohlášení nesprávně bagatelizuje. Daňový subjekt si tímto zajišťoval záruku vývozu kuponů mimo Českou republiku, přičemž odběratelé podpisem prohlášení, které obsahovalo sestavu faktur za předchozí měsíc, při prvním odběru v následujícím měsíci odsouhlasili počet odběrů a potvrdili, že k vývozu zboží uvedeného na fakturách skutečně došlo. Zákonná úprava toto prohlášení považuje za důkazní prostředek *ex lege*, nelze tedy takový postup považovat za formální a účelový. Žalovaný současně nepředložil žádné

důkazní prostředky o nepravdivosti prohlášení na potvrzeních o vývozu. Není potvrzeno, že nedošlo k převozu dobíjecích kuponů na Slovensko.

27. Co se týče komunikace se zákazníky, žalobce nemůže souhlasit s tvrzením, že tato probíhala formou SMS, neboť se nejednalo o jedinou formu komunikace, jelikož ta byla realizována taktéž telefonicky, e-mailem a osobně, v závislosti na objemu konkrétního odběru. Žalovaný však tuto skutečnost v průběhu řízení nijak neprověřoval. Vyřizování objednávek prostřednictvím SMS realizuje daňový subjekt běžně i u tuzemských odběratelů, totéž platí o komunikaci elektronické, na čemž nelze spatřovat nic neobvyklého, zejména u běžného zboží, ke kterému dobíjecí kupony bezesporu patří.
28. Žalobce nesouhlasí ze závěry žalovaného o účelovosti a formálnosti smlouvy o ručení. Žalovaný daňovému subjektu vytýká absenci standardních smluvních ustanovení a povinnosti smluvních stran shledává v rozporu s dobrými mravy, tj. v neprospěch odběratelů. Smluvní strany však těmito ujednáními sledovaly jiný smysl, tj. obeznámení odběratele s přísnějšími podmínkami poskytování plnění do jiného členského státu a posílení jeho odpovědnosti vzhledem k uplatňovanému osvobození poskytovaného plnění od DPH. Daňový subjekt si tak zajišťoval krytí eventuálních rizik, nejedná se tudíž o nemravné jednání. Uvedené ujednání proto není znakem laxnosti a z toho plynoucího úmyslu provádět podvody, ale pouze prostředkem prevence. Dle žalobce je zřejmé, že žalovaný chápe podstatu daného ujednání zcela nesprávně.
29. Žalobce se neztotožňuje ani s tvrzením žalovaného ohledně personální provázanosti odběratelů, kterou žalobce popírá. Žalovaný uvedené dovozuje pouze ze skutečnosti, že několik odběratelů daňového subjektu bylo ve shodný čas zastoupeno shodnou osobou; konkrétně se jednalo o společnosti CAIRO, Procar Speed a SKAL Trade, které postupně zatupovali tytéž osoby (V. S. , R. K. a M. K.). Žalobce toto rozporuje a poukazuje na skutečnost, že uvedené se netýkalo všech pěti odběratelů, s čímž se žalovaný nijak nevypořádal. Ani z uvedeného však nelze usuzovat na indicii, která by měla na první pohled budit podezření na nekalé jednání odběratelů. To by se muselo jednat o personální propojení odběratelů s trestně stíhanými osobami, což však žalovaný nedoložil. Daňovému subjektu bylo v roce 2014 známo pouze to, že do daňového podvodu byla vtažena společnost Alfax, s. r. o.
30. Žalobce nepovažuje za nic závadného, pokud některé jeho dodavatele – například z důvodu úspory nákladů – zastupovala táž osoba. Nejednalo se přitom o situaci, kdy by několik osob zastupovalo desítky společností, jak bez patřičné opory uvedl žalovaný (žalovaný si kompletní dokumentaci obchodních případů vyžádal až ke konci daňové kontroly, přičemž tuto kontrolu ukončil dříve, než byly příslušné podklady zpracovány komerční spisovnou, u níž byla dokumentace z důvodu probíhajícího insolvenčního řízení uložena). Žalobce příkladmo poukázal na zdaňovací období duben až říjen 2011, kdy bylo celkových 31 odběratelů zastupováno asi 40 různými osobami jak na pozici statutárních orgánů, tak i pověřených zástupců (v prvním pololetí roku 2014 bylo celkových 11 odběratelů

zastupováno asi 20 různými osobami). Personální provázanost, na niž žalovaný poukazuje, proto nebyla nikterak do očí bijící.

31. Většina odběratelů byla při prvním jednání zastoupena přímo statutárními zástupci odběratelů, čímž si daňový subjekt zajišťoval jistotu ohledně svého obchodního partnera. Uvedené se týká i jednotlivých nákupů. Skutečnost, že v některých případech zahraničních odběratelů byly některé nákupy realizovány pověřenými osobami, nelze považovat za překvapivou. Daňový subjekt ovšem nebyl schopen identifikovat, z jakých zdrojů pocházejí finanční prostředky k nákupům dobíjecích kuponů užívané, neboť je to objektivně nemožné. Výtky žalovaného v tomto směru považuje žalobce za zcestné. Daňový subjekt rovněž nebyl schopen vzhledem k celkovému počtu svých odběratelů prověřovat existenci potenciální personální provázanosti některých z nich; agendu zahraničních odběratelů zpracovával pouze jediný zaměstnanec pan A. K. Takový požadavek by navíc přesahoval nároky, které lze na podnikatele z hlediska péče řádného hospodáře klást. K prokázání uvedeného žalobce navrhuje provést důkaz vyjádřením komerční spisovny ATLANT CZ, a. s.
32. Žalobce považuje, na rozdíl od žalovaného, vytýkanou stabilitu chování daňového subjektu vůči zahraničním odběratelům za projev seriózního jednání. Žalobce dále popírá, že by daňový subjekt věděl o tom, že Policie ČR vyšetřuje podvody na dani prováděné pomocí dobíjecích kuponů, neboť takové informace mu ze strany policejních orgánů nebyly poskytovány. Uvedenou informaci daňový subjekt obdržel až dne 20. 5. 2015, tj. více než rok po uplynutí kontrolovaného zdaňovacího období. V roce 2014 měl v souvislosti s odběrem dobíjecích kuponů povědomí pouze o trestním vyšetřování jednoho odběratele, což vzhledem k celkovému počtu odběratelů dobíjecích kuponů nepředstavovalo zásadně specifickou situaci. Daňový subjekt tedy neměl důvod o zavedeném systému obchodování pochybovat. Současné poznatky o podezřelosti odběratelů jsou ve vztahu k řečenému irrelevantní, neboť ani žalovaný v relevantním období nerozklíčoval možné podvodné jednání, přestože v minulosti některé obchodní případy se slovenskými odběrateli prověřoval. Schéma obchodování, které dnes žalovaný považuje za podezřelé, dříve shledal bezvadným. Daňový subjekt tedy důvodně spoléhal na to, že předmětné obchody probíhají v pořádku. Současně daňový subjekt řádně podával souhrnná hlášení o objemech intrakomunitárních dodávek v zákonných lhůtách, finanční správy obou států však zůstaly ve vztahu ke zneužívání dobíjecích kuponů nečinné, aby nyní své zjevné selhání přenesly na daňový subjekt. Pasivitu státu ovšem nelze daňovému subjektu přičítat. K prokázání uvedených tvrzení žalobce navrhuje následující důkazní prostředky: žádost o poskytnutí faktur a fakturačních podkladů ze dne 20. 5. 2015, čj. OKFK-4343-1201/TČ-2012-252402; protokol o místním šetření ze dne 3. 12. 2012, čj. 84402/12/013067700920 a žádosti od Policie ČR ze dne 21. 3. 2012, 2. 4. 2013, 24. 4. 2013 a 19. 3. 2014.
33. Ve vztahu k množství kuponů dodaných do jiných členských států žalobce namítá, že daňový subjekt nemohl předpokládat, že kupony 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. Současně platí, že odběratelé tyto kupony zobchodovat museli, jinak by se nedostavil onen efekt podvodu na dani. Nebyl to daňový subjekt, ale jeho odběratelé, kdo umožnil svým dalším obchodním partnerům realizovat podvod na dani. Daňový subjekt nebyl aktivním článkem podvodného řetězce, o jeho existenci vůbec nevěděl, stal se tedy jeho obětí, což žalovaný odmítá respektovat. Množství dobíjecích kuponů odebraných slovenskými odběrateli nebylo pro daňový subjekt nikterak překvapivé, nelze jej srovnávat s objemem kuponů dodaným českým zákazníkům, neboť daňový subjekt neobsluhoval celý český trh. Svou atraktivitu pro slovenské partnery spatřoval 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 kupony českých operátorů. Žalobci rovněž není zřejmé, jak vědomí daňového subjektu o podvodném jednání mohla ovlivnit skutečnost, že postupem času docházelo k poklesu prodeje dobíjecích kuponů. Tyto poklesy probíhaly paralelně na tuzemském i zahraničním trhu, nebylo na nich tedy nic znepokojivého. Ostatně ani daňové orgány na objemech těchto obchodů trvajících déle než 8 let neshledaly nic zvláštního, neboť přestože disponovaly příslušnými údaji, nikterak proti nim nezasahovaly.

34. Žalobce se ohradil rovněž proti tomu, že daňovému subjektu je žalovaným vytýkáno neprověřování obchodních partnerů. Takové tvrzení se nezakládá na pravdě, neboť daňový subjekt si před zahájením intrakomunitárních obchodů nastavil jednotný postup vedoucí k řádnému prověření protistrany, což dosvědčil i žalovaný (viz strana 30 zprávy o daňové kontrole). Nastavené kontrolní mechanismy zahrnovaly řadu opatření sloužících k důkladné lustraci odběratelů. Daňový subjekt ke každému obchodnímu případu pořizoval následující dokumentaci:

- 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 kuponů 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 kuponů k jednotlivým dodávkám.

35. Žalobce proto nemůže souhlasit s tvrzením žalovaného, který daňovému subjektu vytýká ignoraci uvedeného rizika a absenci faktických opatření k minimalizaci rizika páčání trestné činnosti při obchodování s danou komoditou. Žalobce dále odkazuje na princip materiální publicity zápisu v obchodním rejstříku, k čemuž dodává, že z elektronicky dostupné verze slovenského obchodního rejstříku nelze ověřit záznamy v účetních uzávěrkách. K dispozici je pouze on-line přehled listin uložených ve sbírce, nikoli jejich obsah. Daňový subjekt neměl legitimní důvod pochybovat, zda a jak předmětní odběratelé svou činnost fakticky vykonávají. V rozhodné době, tj. v únoru 2014, žádné časté změny ve vlastnických strukturách odběratelů neprobíhaly, z hlediska personálního vystupovali odběratelé ve vztahu k daňovému subjektu stabilně. Ani změny na úrovni společníků či jednatelů předmětných dodavatelů by však nebylo možné *a priori* považovat za cosi nestandardního. Také v dalších ohledech žalovaný nesprávně uplatňuje retrospektivní pohled na obchody realizované v roce 2014 optikou znalostí a skutečností známých v roce 2016, kdy např. považuje zahraniční odběratele daňového subjektu za nekontaktní subjekty apod. Žalobce podotýká, že státní správa měla podrobné informace o toku dobíjecích kuponů po celou dobu k dispozici, což žalovaný nikterak neověřoval. Žalovaný na straně 58 zprávy o daňové kontrole daňový subjekt chybně podezírá z vědomé snahy o přenášení odpovědnosti za podvody na DPH. To, že byl daňový subjekt schopen na základě dříve získaných podkladů označit a identifikovat osoby jednající jménem zahraničních odběratelů, považuje žalovaný za nadstandardní krok, jehož smyslem je přenesení daňové a trestněprávní odpovědnosti na tyto osoby pro případ zjištěného krácení daně. Žalobce odmítá, že by daňový subjekt od počátku krácení daně předpokládal a poukazuje na skutečnost, že daňový subjekt nebyl tím, kdo páchal trestnou činnost a podváděl na dani; článkem řetězce se stal neúmyslně a nemůže být činěn odpovědným za liknavý postup daňových správ. Žalobce namítá, že na daňový subjekt nelze přenášet odpovědnost spojenou s prověřováním osob plátců.
36. Žalobce rovněž namítá, že daňovým subjektem 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 kuponů, nelze je bez dalšího považovat za účelová, neboť žalovaný neuvádí, jaká jiná opatření by býval měl daňový subjekt učinit, aby tento intrakomunitární obchod bylo vůbec možné realizovat bez rizika, že bude činěn odpovědným za neodvedení DPH následnými články řetězce, o jejichž existenci neměl tušení. Nelze opomenout ani specifika odvětví, ve kterém daňový subjekt 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.
37. Žalobce odkazuje na konkrétní judikaturu vztahující se ke zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH, která vymezuje řadu podmínek ve vztahu ke konkrétním opatřením,

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

jež lze od daňových subjektů vyžadovat. 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 jen taková opatření, která respektují mj. zásady právní jistoty, proporcionality, nenarušení svobody volného pohybu zboží či služeb v Evropské unii a objektivitu plnění. Z uvedeného mj. vyplývá, že správce daně nemůže po daňovém subjektu vyžadovat prověřování daňové kázně jeho odběratelů, resp. nelze po něm požadovat postupy, které by pro něj byly prakticky nemožné nebo obtížné, to celé za účelem vyloučení, že následný prodej dobíjecích kuponů dalšími subjekty nebude stížen podvodem. Tímto by vznikl systém odpovědnosti bez zavinění, což jde 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 kuponů 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 daňovému subjektu vytýkáno, že se dostatečně nezabýval rozsahem živnostenských oprávnění svých odběratelů, jedná se o opatření vyžadované v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Žalobce je přesvědčen, že daňový subjekt přijal veškerá opatření, která lze od něj rozumně vyžadovat.

38. Žalobce konečně k údajnému rozporu mezi deklarovaným a skutečným průběhem transakcí namítá, že takové tvrzení na podkladě provedených důkazních prostředků neobstojí pro evidentní rozpor mezi předloženými skutkovými zjištěními a následným hodnocením ze strany žalovaného. Žalovaný neuvedl žádné skutečnosti zpochybňující vlastní průběh obchodů mezi daňovým subjektem a jeho odběrateli. Provedené důkazní prostředky potvrzují průběh obchodů tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady předloženými daňovým subjektem. Taktéž judikatura Nejvyššího správního soudu potvrzuje, že charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59).
39. Závěrem žalobce shrnuje, že žalovaným označované aspekty jsou opřeny výhradně o informace známé v současné době, takový náhled však žalobce považuje ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu za nepřípustný (srov. shora citovaný rozsudek čj. 2 Afs 15/2014-59). Provedené trestní řízení se týkalo osob odlišných od odběratelů daňového subjektu v posuzovaném zdaňovacím období, přičemž v tomto období daňový subjekt žádné indicie o podvodném jednání odběratelů neměl a ani způsob a průběh obchodů u něj nemohl vzbudit podezření, což potvrdil sám žalovaný na straně 26 zprávy o daňové kontrole. Z judikatury Soudního dvora lze dovodit, že v situaci, kdy daňový subjekt neměl žádné indicie odůvodňující podezření na nesrovnalosti či podvod 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 daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

provést, aby mohl dané obchody bez obav realizovat. Daňový subjekt učinil vše, co bylo v jeho silách coby velkoobchodníka, aby zabránil zneužití systému DPH, který je v Evropské unii nastaven tak, že podvodné jednání umožňuje. Při hodnocení subjektivní stránky je třeba přihlížet k tomu, že daňový subjekt neměl reálné možnosti podezřelé chování odběratelů rozpoznat. Žalobce dále namítá, že správce daně je povinen zasáhnout proti subjektu zodpovědnému za podvod, resp. není oprávněn si vybírat, u kterého daňového subjektu dojde k odmítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu. Postup žalovaného představuje porušení právem chráněných zájmů daňového subjektu a všech principů daňového řízení, potažmo nedovolený projev libovůle. Žalobce poukazuje na skutečnost, že daňový subjekt prokázal naplnění podmínek nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Důvod, pro který mu byl ze strany žalovaného tento nárok 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 známa předem.

40. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného.

41. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně shrnul důvody, pro které považuje žalobu proti prvoinstančnímu rozhodnutí žalovaného za nepřipustnou.
42. Žalovaný dále ve svém obsáhlém vyjádření – stručně řečeno – konstatoval, že nevystavěl své závěry pouze na následných transakcích jiných subjektů, na které již neměl daňový subjekt vliv, ale dovedl je přímo z jednání daňového subjektu, 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), ale též tuzemsko. 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 nacházející se výše či níže v témže dodavatelském řetězci.
43. 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, neboť 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.

44. Žalovaný zaujal podrobně zdůvodněné odmítavé stanovisko k jednotlivým námitkám žalobce týkajícím 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.
45. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

III. Právní hodnocení krajského soudu.

46. Krajský soud se nejprve zabýval naplněním podmínek řízení. Dospěl přitom k závěru, že není k projednání žaloby místně příslušný a věc postoupil Krajskému soudu v Brně, který však vyjádřil s postoupením věci nesouhlas. Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 5. 10. 2016, č. j. Nad 218/2016-82, rozhodl tak, že místně příslušným k projednání a rozhodnutí věci je zdejší soud. Krajský soud dále posuzoval otázku přípustnosti žaloby směřující proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a žalobu usnesením ze dne 28. 3. 2017, č. j. 50 Af 15/2016-116, odmítl pro nevyčerpání opravných prostředků (krajský soud připomíná, že řízení o odvolání bylo zastaveno dle § 243 odst. 2 daňového řádu). Toto usnesení však Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 9 Afs 110/2017-37, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
47. Krajský soud proto 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.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV. A Obecná judikatorní východiska.

48. 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, dovedl, 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.
49. 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.“
50. 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).“
51. V daném případě bylo povinností správce daně, aby dostatečně prokázal nejen existenci samotného daňového podvodu, ale též existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze dovést, že daňový subjekt věděl nebo měl o své účasti na daňovém podvodu vědět.
52. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například ve shora citovaném rozsudku čj. 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. 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).

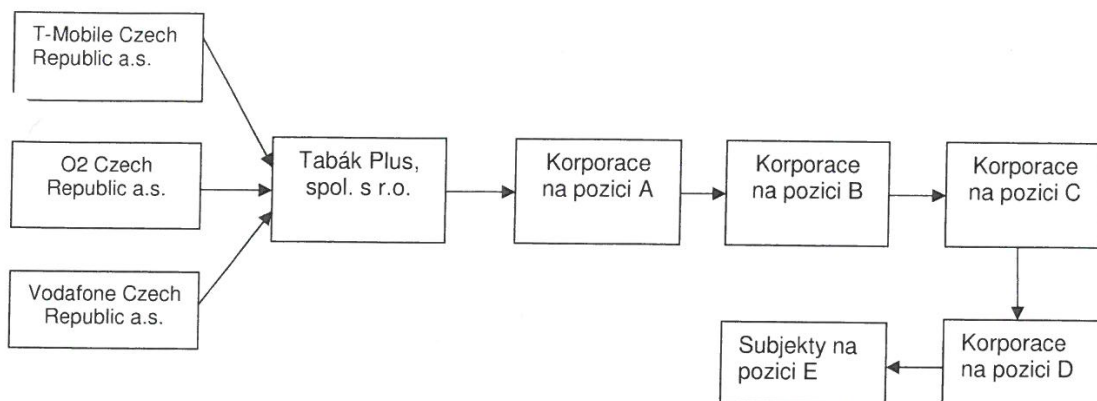
53. Poukázat pak lze dále na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další 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“ sahát. 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 (rizikovost 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 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. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

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.“

IV. B K existenci podvodu na DPH.

54. Krajský soud se předně zabýval otázkou naplnění tzv. objektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu, tj. existence podvodu na DPH. Dospěl přitom k závěru, že skutková zjištění učiněná žalovaným dostatečně podporují jeho závěr o účelovém vytvoření podvodného řetězce. Žalobce věděl, nebo mohl vědět, že se účastní obchodu zasažených podvodem na dani, tyto indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují skutečnosti, že žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně mohl vědět.
55. Žalovaný obsáhle popsal svá kontrolní zjištění ve zprávě o daňové kontrole. Dle těchto zjištění správní orgány zmapovaly celý obchodní řetězec pro každé plnění za prověřovaná zdaňovací období a vyšlo tak najevo, že se jedná o shodný obchodní model, kdy je obchodována stejná komodita, stejný princip podvodného jednání, tedy způsob realizace obchodů vykazoval určité shodné znaky (osobní odběr kupónů, platby bankovním převodem či v hotovosti nepřekračující částku podle zákona omezujícího hotovostní platby, opatřování potvrzení o vývozu a komunikace o objednávkách formou SMS, kdy několik odběratelů bylo zastupováno shodnou osobou.
56. Žalovaný specifikoval následující schéma dodávek nabíjecích kupónů v rámci posuzovaného řetězce takto.



57. Žalovaný dospěl k závěru, že chybějící daň na výstupu byla detekována, a to u odběratelů žalobce, to je u 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. Korporace na pozici A představují slovenští odběratelé, kteří odebírali dobíjecí kupóny přímo od žalobce (společnost ALLMASS, ARAMIV, AURUM VERDE, B&B- SLOVAKIA, BALLY GROUP, BANGLE, BATCH, BIRDATE, BLAME, BLAZAR, BradloInvest REAL, Bronik, CAIRO, CREDIT MOBILE, De Marko, DOMER, FERRUM, GLOBAL ABC, GLOBNETWORK, H Company, I. V. A. J+J

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

Pralinky, LK IMPOEXPO, Medicommerce MONACO, ONE LINE, One World, Procar Speed, ROJO MARION, ROMER SKAL, TAMANKA, ZONUS. Na pozici B vystupovala společnost DILISST, FUGADA, digiBAJT, NOFELL, REGOFIT, ATP-Elite Detail Part, DARYNA CZ, KEMONT, JARBAU, MCH- STAV, VP Investment. Na pozici C vystupovala společnost KORPORACE RAST + s. r. o. a 4 VIP, ROLPASE, TANAGA TRADE a na pozici D pak společnost AIRROYAL a vzhledem k tomu, že obchodní korporace na pozici B a E jsou v jednotlivých obchodních případech rozdílné, žalovaný uvedl jejich rozdělení dle jednotlivých šetření, když schéma sestavil žalovaný na základě důkazních prostředků, které byly získány v rámci součinnosti z trestního řízení a rovněž na základě provedení vlastního dokazování.

58. Žalovaný uvedl, že chybějící daň na výstupu byla detekována u odběratelů žalobce, u daňových subjektů na pozici A, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kupónů z jiných členských států, kdy v tuzemsku u daňového subjektu na pozici B nepřiznal pořízení dobíjecích kupónů z jiných členských států od slovenských subjektů – korporací na pozici A, současně nepřiznal daň na výstupu při prodeji dobíjecích kupónů korporaci na pozici C a vystavením daňových dokladů umožnil čerpání nároku na odpočet daně na vstupu korporaci na pozici C, i když věděl, že takto vykázanou daň nepřizná a neodvede. Slovenští odběratelé na pozici A pak v tomto případě umožnily nákup kupónů v ceně bez daně z přidané hodnoty nepravdivým deklarováním poskytnutím služby do Evropské unie.
59. V Polsku daňový subjekt na pozici B nepřiznal a neuhradil daň z pořízení dobíjecích kupónů od JČS, od slovenských subjektů – korporací na pozici A, kdy subjekt je nekontaktní, jeho sídlo je virtuální a správce daně pak nemohl zjistit následný článek řetězce. Slovenští odběratelé na pozici A pak v tomto případě umožnili nákup kupónů v ceně bez daně z přidané hodnoty nepravdivým deklarováním poskytnutí služby do Evropské unie.
60. Žalovaný uvedl, že i pro případ, kdy by nebyla žalovaným identifikována chybějící daň, tak aby byla naplněna definice podvodu na dani podle SDU, lze pak vysledovat z judikatury SDU i obecnou polohu vztahu odpočtu daně a podvodného jednání v širším slova smyslu, kdy se daňové subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství a pokud by byl nárok na odpočet uplatněn podvodně, je správce daně oprávněn požadovat vrácení odpočtených částek. Z toho pak plyne, že není nutno se výhradně soustředit na vydefinovaný podvod na dani z přidané hodnoty, ale že při posuzování podvodně uplatněného odpočtu daně je nutno uvažovat širěji, a proto je jím vymezený podvod na dani pouze podmnožinou celé řady jednání, které lze v souhrnu obecně označit jako podvodné jednání.
61. Daňový subjekt prodával dobíjecí kupóny z pozice významného a dlouholetého distributora, a to prostřednictvím sítě prodejen VALMONT, přičemž žalobce mohl vědět, že dobíjecí kupóny dodávané jednotlivým slovenským odběratelům jsou mobilními operátory určeny převážně ke konečnému prodeji na území České republiky a že slovenští

odběratelé nejsou schopni takové množství dobíjecích kupónů prodat tak, aby tyto transakce nepozbyly svého ekonomického opodstatnění. Žádný ze slovenských odběratelů totiž není na území ČR usazen, nevykonává zde žádnou ekonomickou činnost, nedisponuje skladem nebo sítí prodejen, prostřednictvím kterých by mohl kupóny prodávat nebo distribuovat. Daňový subjekt byl v tuzemsku schopen zobchodovat pouze 13 % nakoupených dobíjecích kupónů od mobilních operátorů, muselo mu tak být zřejmé, že je vyloučeno, aby jeho slovenští odběratelé byli schopni prodat na území České republiky téměř sedminásobek tohoto množství. Žalovaný má za to, že vzhledem k fixní nominální hodnotě kupónů, za níž jsou prodávány konečnému spotřebiteli, je pro následné části řetězce jen velmi obtížné generovat zisk. Tyto transakce tak postrádají ekonomické opodstatnění, kdy za nestandardní je nutno považovat skutečnost, že spolupráce daňového subjektu s jednotlivými slovenskými odběrateli, kterých byly v průběhu let desítky, pak trvala vždy pouze několik měsíců, přestože se odběratelům dařilo zobchodovat velké objemy dobíjecích kupónů. Žalovaný rovněž dovodil, že ze způsobu, s jakým žalobce přistupoval daňově k dané transakci, při současném vědomí faktické neupotřebitelnosti kupónů mimo ČR, při vědomí o maximální možné výši marže dalších článků, která byla limitována nominální hodnotou kupónu, lze dospět k vyloučení dobré víry žalobce.

62. Žalovaný dospěl k závěru, poté co zmapoval celý obchodní řetězec pro každé plnění za každé zdaňovací období, že se jedná o shodný obchodní model, to je stejná komodita, stejný princip podvodného jednání, a proto plnění ve shodném modelu jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.
63. Žalobce v bodě 4 žaloby uvádí, že žalovaný má za to, že se na podvodném řetězci podíleli všichni odběratelé, kdy propojení mezi korporacemi na pozici A, B a C dokládá trestně právními podklady, přičemž z rozsudku Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 8/2013 ze dne 28. 8. 2014 nicméně plyne, že lze na aktivní zapojení usuzovat pouze u pěti odběratelů, a to BLAZAR s. r. o., BLAME s. r. o., GLOBNETWORK s. r. o., ROMER s. r. o., kdy v případě trestní věci OKFK-4343-361/TČ-2012-252402 zahrnuje policejní vyšetřování dalších 8 odběratelů, a to ALLMASS s. r. o., J+J Pralinky s. r. o., AURUM VERDE s. r. o., B & B SLOVAKIA s. r. o., De Marko s. r. o. H Company s. r. o., ROJO MARION s. r. o. a ZONUS s. r. o. Podvodné jednání by bylo proto možné presumovat celkem u 13 odběratelů, kdy v případě zbývajících 20 odběratelů zařazených žalovaným na pozici A z označených důkazních prostředků jejich propojení na korporace na pozici B nevyplývá. Žádné důkazní prostředky k tomu žalovaný nepředložil. Jedná se tak o 20 odběratelů, jejichž podíl na tvrzeném schématu daňového podvodu žalovaný nedoložil.
64. Ze zprávy o daňové kontrole 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 žalobcem a články na pozici B, popřípadě dalšími. Ze stanoviska žalovaného rovněž nevyplývá, že povědomí žalobce o podvodu se odvíjí od toho, u kterého následného článku dojde fakticky k podvodům na DPH. Žalobce totiž 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 pak zcela nerozhodné, zda žalobce věděl, kolik článků je v řetězci zapojeno a u kterých dochází k podvodům, proto námitka žalobce uvedená v bodě 4 žaloby je zcela neopodstatněná.

65. Tyto zcela nestandardní a podezřelé okolnosti obchodu s dobíjecími kupóny svědčící o existenci podvodného řetězce se týkaly všech společností na pozici A, slovenských odběratelů žalobce a je přitom lhostejné, že všechny tyto subjekty nevykazují nestandardnosti téhož typu, neboť podporují závěr, že byly tyto společnosti v posuzovaném zdaňovacím období využity pro uskutečnění podvodu na DPH. Soud proto nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž ze skutkových zjištění lze dovodit podvodné jednání pouze u některých společnostech, přičemž u celkem 20 odběratelů tento podíl na tvrzeném schématu daňového podvodu nedoložil. Proto správně žalovaný neuznal nadměrný odpočet ve vztahu k dodávkám všem slovenským odběratelům.
66. Ze shora popsanych skutečností plyne, že žádný ze slovenských odběratelů nefungoval ve vztahu k dodávkám dobíjecích kupónů coby standardní obchodní společnost.
67. Zařazení jednotlivých daňových subjektů na pozice A a B dle tabulky na straně 13 zprávy o daňové kontrole vyjadřuje jejich postavení a případně pořadí v řetězci, částečně pak jejich úlohu, která má ve většině případů charakter missing tradera, tedy chybějícího obchodníka, který neodvede daň státu, tedy právě u tohoto článku řetězce je pak detekována chybějící daň. Pozici tohoto chybějícího obchodníka u většiny slovenských odběratelů potvrzují odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací, kdy se právě informace ohledně těchto společností nepodařilo prověřit právě z důvodu nekontaktnosti slovenských odběratelů (viz zpráva o daňové kontrole strana 18 – 30). Ohledně společností uvedených v této zprávě vyplývá, že tyto subjekty nevykonávají ekonomickou činnost, nepodávají daňová přiznání, neplní si další povinnosti vůči správci daně, existuje u nich absence daňových dokladů a v neposlední řadě zjevně účelový převod společností na cizince nebo na bezdomovce, které vyplynuly ze zjištění dožádané zahraniční finanční zprávy. Z těchto informací dožádaného správce daně pak žalovaný správně vycházel a nepřislušelo mu ani tato zjištění zpochybňovat.
68. Soud se proto zcela shoduje se žalovaným, že není pravdivé tvrzení žalobce, že žalovaný nedoložil propojenost článků na pozici A a B u dvaceti subjektů (viz strana 6, odst. 4

žaloby). V případě, kdy bylo propojení na základě odpovědi zahraniční daňové zprávy zjištěno, je tato skutečnost ve zprávě uvedena, a to například na stranách 23 a 24 společnost SKAL Trade s. r. o. – EGO.PL nebo na straně 25 a 26 vazba BradloInvest real s. r. o. – Twelve Months s. r. o. V těch případech, kdy se nepodařilo zahraniční správě prověřit požadované skutečnosti z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu, nemůže pak žalovaný touto informací disponovat, jestliže ji jiným způsobem zjistit nelze. Jestliže se nekontaktností slovenských odběratelů nepodařilo zjistit a zadokumentovat další články řetězce, nemůže se pak jednat o to, že žalovaný nečinil dostatečné kroky směřující ke zjištění skutečného stavu. Jestliže tyto společnosti jsou nekontaktní, lze učinit závěr, že tyto subjekty páchaly podvodnou činnost vědomě a trestnou činnost zastíraly. O nelegálnosti postupu těchto 20 subjektů svědčí i to, že nepodávaly daňová přiznání vůbec, nebo v nich nepřiznávaly přijetí zboží z jiných členských států, proto se nepodařilo prokázat, že šlo právě a jen o plnění přijatá od žalobce v podobě dobíjecích kupónů.

69. 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 má za to, že žádný ze slovenských odběratelů nefungoval ve vztahu k dodávkám dobíjecích kupónů coby standardní společnost.
70. Soud poznamenává, že žalobce shora uvedené skutečnosti nezpochybňuje, pouze napadá způsob, jakým žalovaný tato skutková zjištění posoudil. Soud se ovšem s hodnocením žalovaného zcela ztotožnil, neboť uvedená skutková zjištění dostatečně podporují závěr o 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 popsání chování jednotlivých článků řetězce včetně daňového subjektu samotného, kdy žalovaný správně uvedl, že posuzované obchodní transakce spočívající v opakovaném přeprodávání kupónů s fixní nominální hodnotou zcela postrádá ekonomické opodstatnění, přeprodej kupónů z pohledu tvorby zisku výrazně znevýhodňuje subjekty, které se nenachází na předních pozicích obchodního řetězce. Řetězové přeprodávání dobíjecích kupónů tak spíše než pro ekonomickou činnost zúčastněných subjektů svědčí o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím zneprůhlednění 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.
71. K námitce žalobce, že jeho odběratelé nebyli nikterak vyšetřováni a nejsou ani nijak personálně propojeni s osobami a korporacemi, kterých se policejní vyšetřování týkalo,

soud shodně se žalovaným uvádí, že podmínkou na neuznání odpočtu daně na vstupu u prokázaných karuselových podvodů není policejní vyšetřování.

72. Neobstojí ani námitka, dle níž státní orgány byly při odhalování podvodu na DPH v souvislosti s dobíjecími kupóny pasivní, neboť tato nečinnost nemůže činit protiprávní jednání jednáním dovoleným či nepostižitelným. Subjekty zúčastněné v podvodném řetězci nemohou získat legitimní očekávání legálnosti svého počínání jen proto, že daňový podvod nebyl odhalen. Žalovaný v žádném případě nemůže garantovat provedení policejního vyšetřování.
73. Rovněž námitka žalobce, že výsledky mezinárodní výměny nepůsobí přesvědčivě, jestliže slovenský správce daně záležitosti ohledně 33 společností vyřídil během několika dnů, je neopodstatněná. Soud má za to, že doba osmi dnů je zcela přiměřená obsahu odpovědi na žádosti o mezinárodní výměnu informací, když tato lhůta nemůže v žádném případě snížit relevanci sdělených informací či důkazní sílu. Správce daně při zpracování vycházel ze svých informací a znalostí ohledně konkrétního subjektu, proto mohla být odpověď zpracována v patřičné kvalitě a v takto uvedené lhůtě. V žádném případě nelze hodnotit odpovědi s ohledem na dobu, kdy byla vypracována, ale výhradně dle jejího obsahu.
74. Soud opětovně zdůrazňuje, že daňovým podvodem na DPH je míněn případ, kdy daňovým subjektem není odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt ji čerpá za nestandardních okolností (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 111/2009 – 274. Pokud se tedy v daných řetězcích vyskytovaly subjekty, u kterých není možno ověřit jejich daňové povinnosti, lze pak takto neověřitelnou daň podřadit pod pojem chybějící daň a konstatovat podvod na DPH.
75. Nedůvodná je i námitka žalobce, že důvodem pro nedostatečné provedení důkazních prostředků nemůže být skutečnost, že bylo u dlužníka zahájeno insolvenční řízení, neboť z obsahu spisu vyplývá, že snahou žalovaného bylo řízení dokončit.
76. Rovněž není důvodná i výhrada žalobce, že žalobce byl krácen na svých procesních právech, jestliže mu byla stanovena lhůta osmi dnů pro předložení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, když výsledek kontrolního zjištění představoval 129 stran a byl opřen o důkazní prostředky, ke kterým žalobce neměl přístup a musel se s ním seznámit. S touto námitkou se rovněž nelze ztotožnit, neboť tato lhůta byla žalobci prodloužena o dalších 8 dnů, přičemž z podání žalobce na výsledek kontrolního zjištění podaného jeho zástupcem dne 23. 5. 2016, které obsahuje 32 stran, je zřejmé, že žalobce textu řádně porozuměl a měl dostatek času se výsledkem kontrolního zjištění řádně zabývat, o čemž svědčí rozsah i obsah jeho vyjádření. Soud proto této námitce nepřisvědčil, neboť daňové řízení bylo vedeno v souladu s § 8 odst. 1 v návaznosti na § 92 odst. 7 a § 93 odst. 1 daňového řádu.

77. Žalobce předložil důkazní prostředky, na základě kterých přijal opatření, aby se vyvinil z účasti na podvodu. K tomu soud opětovně poznamenává, že aby byl nárok na odpočet daně odmítnut, není zapotřebí prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání, postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom nestandardní okolnosti dodávek kupónů je nutno považovat za podezřelé a žalobce si tak mohl být vědom, že se účastní plnění zatíženého podvodem na DPH.
78. Soud poukazuje na to, že nejméně od roku 2010 žalobce věděl, že Policie ČR provádí vyšetřování obchodů s dobíjecími kupóny, neboť v této souvislosti již poskytoval součinnost. Přesto prováděl se svými odběrateli obchody, aniž by přijal jakákoliv další opatření. Žalobce poukazuje na judikaturu NSS, a to rozsudek č. j. 2 Afs 15/2014-59, ve kterém Nejvyšší správní soud přebírá výklad soudního dvora ve věci nutnosti posouzení každé účetní transakci samu o sobě, kdy charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími či následnými událostmi. V souvislosti s touto výhradou je nutno odkázat na rozsudek ve věci C – 131/13, C 163/13 a C -164/13 Ital Moda, dle kterého za podvodné jednání osoby povinné k dani, které může vést k odmítnutí nároku na odpočet, je považována nejen situace, kdy daňový podvod spáchá bezprostředně sama osoba povinná k dani jako jediná, ale i situace, kdy osoba povinná k dani věděla, nebo vědět měla, 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. IV. C. 1 K prokázání

IV. C K otázce, zda daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či vědět mohl.

79. Krajský soud se dále zabýval splněním tzv. subjektivní podmínky, tj. otázkou, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl či vědět mohl; taktéž tuto otázku pak zodpověděl kladně.

IV. C. 1 K prokázání objektivních skutečností svědčících o vědomém zapojení subjektu do podvodu na DPH.

80. 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. V první řadě považuje krajský soud za podstatné, že daňový subjekt v posuzovaném zdaňovacím období musel vědět, že dobíjecí kupony představují z pohledu podvodů DPH rizikovou komoditu. Například z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 46 T 8/2013, který je obsažen v daňovém spisu, je patrné, že A. K., tj. zaměstnanec daňového subjektu přímo odpovědný též za prodej dobíjecích kuponů subjektům na pozici A shora uvedeného schématu, v přípravném řízení dne 9. 11. 2012 vypovídal před orgány činnými v trestním řízení o dodávkách dobíjecích kuponů dalším odběratelům usazeným na Slovensku. Žalovaný pak poukázal i na rozsudek téhož soudu ze dne 13. 6. 2014, sp. zn. 46 T 3/2011, dle něhož A. K. vypovídal před orgány činnými v trestním řízení v obdobné věci dokonce již 16. 4. 2010.

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

81. Daňovému subjektu bylo v roce 2014 známo podvodné jednání slovenské společnosti Alfax, která od daňového subjektu dobíjecí kupony nakupovala (srov. též výpověď svědka A. K. zaznamenanou v protokolu ze dne 20. 4. 2015, čj. 93998/15/4230-22791-706487, a vyjádření jednatele daňového subjektu P. V. obsažené v protokolu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 123519/15/4230-22792-700920). Uvedené je pak v souladu se závěrem žalovaného opřené o poslední citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 46 T 3/2011, dle něhož jmenovaná společnost od daňového subjektu odebírala dobíjecí kupony v letech 2007 a 2010, přičemž nepravdivě deklarovala jejich vývoz na Slovensko; tím způsobila, že daňový subjekt neodvedl DPH ve výši cca 120 milionů Kč.
82. Daňovému subjektu proto muselo být zřejmé, že obchodování s dobíjecími kupony může být podvodem na DPH zasaženo, mnohem dříve, než realizoval dodávky dobíjecích kuponů v posuzovaném zdaňovacím období. Vzhledem k tomu, že A. K. byl vyslýchán hned ve dvou trestních věcech, neobstojí ani žalobcovo tvrzení, dle něhož mu byl v souvislosti s dobíjecími kupony znám pouze ojedinělý případ podvodu na DPH. Již tato skutečnost sama o sobě měla vést ke zvýšené pozornosti daňového subjektu, a to tím spíše, že i v uvedených trestních věcech se jednalo o dodávky dobíjecích kuponů řadě různých odběratelů na Slovensku, které představovaly modelově totožné obchodní případy jako v nyní projednávané věci; krajský soud proto již nepovažoval za nutné provádět v tomto ohledu další dokazování, jak navrhuje žalobce v žalobě. Stejně tak krajský soud nepovažuje za nutné provádět důkaz obžalobou Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, č. j. 3 VZV 4/2010, ve věci konkurenčního velkoobchodu AGORA DMT, jež má údajně prokazovat obvyklost obchodních praktik v projednávané věci, neboť okolnosti posuzovaných transakcí je nutno posuzovat ve světle vědomí daňového subjektu o možném stížení dobíjecích kuponů daňovým podvodem.
83. Daňový subjekt přesto i nadále neváhal svým odběratelům na Slovensku dodávat velké objemy dobíjecích kuponů mnohonásobně převyšující jeho vlastní schopnost tyto kupony zobchodovat v tuzemsku. Žalovaný trefně uvedl, že daňový subjekt dokázal z pozice významného a dlouhodobého distributora prodat v České republice pouze 13 % nakoupených dobíjecích kuponů, přičemž zbývajících 87 % kuponu mířilo právě ke slovenským odběratelům. Příležitě bylo žalovaným poukázáno na to, že žalobce si musel být vědom toho, že je vyloučené, aby jeho slovenští odběratelé na území v ČR nebo jinde v zahraničí prodali kupóny, jejichž množství téměř sedminásobně překračuje množství kuponů prodaných žalobcem. Správně pak správce daně dovodil, že u žalobce může zkoumat rovněž naplnění vědomostního testu i v obecné rovině podvodného jednání. Žalovaný na základě způsobu, s jakým žalobce přistupoval daňově k dané transakci, kdy bylo zacházeno s kupóny jako se zbožím s uplatněním osvobození, při současném vědomí faktické neupotřebitelnosti kuponů mimo ČR, při vědomí maximálně možné výši marže dalších článků, která byla limitována nominální hodnotou kuponu, dospěl správně k vyloučení dobré víry žalobce. Jakkoli samozřejmě tyto skutečnosti – chápány izolovaně – vědomí daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu neprokazují a bylo by je za běžných okolností možno do určité míry vysvětlit i způsobem uvedeným v žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.

(geografická atraktivita pro slovenské partnery, existence trhu s dobíjecími kupony českých operátorů na Slovensku apod.), ve světle toho, že si daňový subjekt musel být rizikovosti této komodity vědom, vedou krajský soud k závěru, dle něhož objem uskutečněných dodávek svědčí především o snaze maximalizovat intrakomunitární plnění a tím i z nich plynoucí výhodu v podobě nadměrného odpočtu (tato skutečnost je pak relevantní nejen ve vztahu k naplnění subjektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu, nýbrž i s otázkou existence podvodu na DPH jako takového).

84. Jako nestandardní lze pak označit též skutečnost, že spolupráce daňového subjektu a desítek různých slovenských odběratelů (jejich podrobný přehled je obsažen především v podkladech poskytnutých policií), někdy dokonce zastupovaných týmiž osobami, trvala zpravidla pouze pár měsíců, a to aniž by pro ukončení spolupráce existoval jakýkoli objektivní důvod. Pokud tito odběratelé byli schopni zobchodovat se ziskem velké množství dobíjecích kuponů dodávaných daňovým subjektem, není zřejmé, proč by se tuto spolupráci tolik různých obchodních společností nezávisle na sobě rozhodlo po relativně krátké době ukončit. Zapojení tak velkého množství slovenských obchodních partnerů proto nesvědčí o ekonomicky opodstatněném chování zúčastněných subjektů, nýbrž pouze o snaze zakrýt a znepréhlednit realizované dodávky, znesnadnit jejich kontrolu a tím umožnit průchod podvodu na DPH.
85. Za situace, kdy daňový subjekt byl seznámen s rizikovostí dobíjecích kuponů dodávaných na Slovensko z pohledu možné účasti na daňovém podvodu, se pak krajský soud zcela ztotožnil i se závěrem žalovaného, dle něhož je podezřelý i způsob plateb, které byly částečně prováděny v hotovosti, popřípadě předem z tuzemských bankovních účtů, přestože odběratelé sídlili a svou ekonomickou činnost údajně též realizovali na Slovensku; tvrzení žalobce, že jinak tuto praxi daňový subjekt uplatňoval i v případě odběratelů tuzemských, je tudíž v daném ohledu nerozhodné.
86. Z téhož důvodu se v projednávané věci jeví jako nestandardní také osobní odběr dobíjecích kuponů. Ty sice nepředstavují velkoobjemové zboží, avšak nelze přehlédnout, že slovenští odběratelé (aniž by sami měli vybudovanou prodejní síť) realizovaly u daňového subjektu nákupy dobíjecích kuponů denně v řádech stovek tisíc až milionů korun, což v kontextu ostatních podezřelých okolností mělo vést daňový subjekt přinejmenším k podezření, že prodané dobíjecí kupony ve skutečnosti nemířily na trh v jiném členském státu (v podrobnostech zpráva o daňové kontrole). Přehled rozvozových tras, na tomto hodnocení není způsobitý cokoli změnit; skutečnost, že daňový subjekt rozvážel jím prodávané zboží odběratelům v České republice, nevypovídá nic o tom, proč odběratelé usazení na Slovensku zboží odebírali osobně a nevyužili jiný z možných způsobů přepravy zboží, popř. proč jim sám daňový subjekt takovouto službu nenabídl. Krajský soud proto nepovažoval za nutné provádět přehledem rozvozových tras důkaz.
87. Za plausibilní pak krajský soud považuje též úvahu žalovaného, dle níž podezřelou okolností je také neposkytnutí dodatečné slevy slovenským odběratelům (ve výši 0,5 % v případě platby zálohou), která pro daňový subjekt plynula z příslušných smluvních

podmínek mezi ním a mobilními operátory, popř. absence tlaku těchto odběratelů na její poskytnutí (již s ohledem na hodnotu jednotlivých plnění). Jakkoli samozřejmě nepromítnutí cenové výhody získané u dodavatele do cen pro následné odběratele není samo o sobě ekonomicky iracionální či podezřelé, v souhrnu s dalšími shora popsány okolo posuzovaných dodávek (včetně fixní ceny dobíjecích kuponů pro konečného spotřebitele a tím i klesající marže u dalších článků řetězce) uvedené jen dále podporuje závěr o snaze maximalizovat hodnotu poskytnutých plnění a tím i výši nadměrného odpočtu.

88. Všechny tyto skutečnosti pak samozřejmě musely být daňovému subjektu v době uskutečňování posuzovaných transakcí známy; není tedy pravdou, že by mu byla k tíži kladena zjištění učiněná *ex post*, jak žalobce namítá. Ve svém souhrnu pak svědčí o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Skutečnost, že chybějící daň na výstupu byla detekována u odběratelů žalobce, jak na pozici A, kdy tyto subjekty nepřiznaly pořízení dobíjecích kuponů z JČS od kontrolovaného daňového subjektu a v tuzemsku u daňového subjektu na pozici B, kdy tento subjekt nepřiznal pořízení dobíjecích kuponů z JČS od slovenských subjektů-korporací na pozici A. Současně nepřiznal daň na výstupu při prodeji dobíjecích kuponů korporací na pozici B a vystavením daňových dokladů umožnil čerpání nároku na odpočet daně na vstupu korporaci na pozici C, i když věděl, že takto vykázanou daň nepřizná a neodvede a kdy v Polsku u daňového subjektu na pozici B, tedy tento subjekt rovněž nepřiznal a neodvedl daň z pořízení dobíjecích kuponů z JČS od slovenských subjektů-korporací na pozici A, kdy subjekt je nekontaktní a jeho sídlo je virtuální. Proto nemohl správce daně zjistit následný článek řetězce, nemůže na tomto posouzení ničeho změnit. Neměnný obchodní model daňového subjektu v souvislosti s dodávkami dobíjecích kuponů slovenským odběratelům, tj. nereagování na shora uvedené podezřelé okolnosti, proto krajský soud nepovažuje za projev „seriózního jednání“, jak žalobce sugeruje, nýbrž přinejmenším za projev lhostejnosti daňového subjektu vůči riziku svého zapojení na daňovém podvodu.
89. 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 ve *Lebara*). O vědomí daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu pak nic nevypovídá ani uzavírání smluv o ručení za škodu vzniklou v důsledku nesplnění stanovených povinností souvisejících s DPH. Krajský soud pak přisvědčil též žalobním námitkám souvisejícím s otázkou komunikace se zákazníky.

90. Přesto však krajský soud dospěl k závěru, že výše popsaná skutková zjištění ve svém souhrnu objektivní okolnosti odůvodňující závěr, dle něhož daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu buďto přímo věděl nebo alespoň vzhledem k okolnostem vědět měl, respektive vědět mohl.
91. Soud uzavřel, že vzhledem ke zvýšenému riziku v oblasti obchodování s dobíjecími kupóny je možno klást na subjekty s touto komoditou obchodující 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 již seznámen s tím, že se stal bez jakéhokoliv zavinění článkem v podvodném řetězci k DPH (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 14/2010-195).

IV. C. 2 K otázce dostatečnosti opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění účasti na daňovém podvodu.

92. Krajský soud proto dále přistoupil k posouzení otázky, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Krajský soud přitom usoudil, že daňový subjekt požadavkům na něj kladeným nedostál.
93. 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 (srov. například shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 15/2014-59).
94. V této souvislosti krajský soud opětovně připomíná závěr Nejvyššího správního soudu obsažený ve shora citovaném rozsudku čj. 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 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 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.*“
95. Právě tato situace přitom v projednávané věci nastala. Jak již krajský soud shora vyložil, někteří slovenští odběratelé daňového subjektu se nenacházeli na adrese svého sídla a byli

pro svého správce daně nekontaktní (lze usuzovat, že právě proto byly zastupovány stejnými osobami). Daňový subjekt si přitom musel být vzhledem k probíhajícím trestním řízením vědom rizikovitosti obchodované komodity (dobíjecích kuponů), přesto tyto obchody přesto realizoval ve velkých objemech. Taktéž některé další okolnosti obchodu (velké množství různých odběratelů zastupovaných někdy stejnými osobami, kteří vždy po relativně krátké době obchodování s kupony bezdůvodně ukončovali, osobní odběr kuponů, způsob platby, cena kuponů) 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.

96. Žalobce poukázal na následující jím 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 kuponů 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 kuponů 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.
97. Žalovaný správně ve zprávě 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. 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 kuponů odběratelé u daňového subjektu osobně převzali.
98. 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.
99. Uvádí-li pak 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 tím vzniklou škodu, představovaly preventivní opatření sloužící krytí eventuálních rizik, pak 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 vyjádření jednatele daňového subjektu Pavla Vaníčka obsažené ve shora citovaném protokolu ze dne 28. 5. 2015. Takovéto opatření pak lze stěží chápat jinak než jako zcela formální, pokud nebylo v praxi vůbec využito.

100. 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 kuponů do jiného členského státu. Ponechá-li krajský 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. Jakkoli § 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, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Nadto realizace daňového podvodu, jak plyne z jeho shora popsaného schématu, nezbytně nevyžadovala, aby dobíjecí kupony nebyly vyvezeny na Slovensko. Princip tohoto schématu totiž počítal vedle získání daňové výhody také v možnosti zobchodovat dobíjecí kupony za výhodnějších podmínek, než by tomu bylo v případě řádného plnění daňových povinností všech členů řetězce.
101. Nedůvodná je též námitka, dle níž měl žalovaný uvést, jaká další opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu měl daňový subjekt přijmout. Tato povinnost nejenže z žalobcem citované judikatury nevyplývá (žalobce konkrétně poukázal na rozsudky Soudního dvora ve věcech *Mahagében, Teleos, Netto Supermarkt* a rozsudek ze dne 21. 12. 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C -499/10, ECLI:EU:C:2011:871), ale lze v této souvislosti poukázat například též na rozsudek ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016-51, v němž Nejvyšší správní 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).“
102. Krajský soud pak považuje za zcela přiléhavý závěr žalovaného obsažený na straně 30 a shodně též na straně 70 zprávy o daňové kontrole, dle něhož „[s]myslem přijetí veškerých opatření, která mohou být rozumně požadována 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 nezúčastnil“ (citováno bez zdůraznění).

103. Jinými slovy cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Soud připomíná, že shora popsany 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 nepřijal další opatření, která by snad měla porušovat žalobcem jmenované zásady (tj. zásady právní jistoty, proporcionality, nenarušení 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, resp. že nebyl schopen prověřovat existenci potenciální personální provázanosti svých odběratelů), proto postrádají v této souvislosti relevanci.
104. Žalobce nastínil schéma obchodování, které zahrnovalo opatření sloužící k získání detailních informací o každém obchodním případě, když v souvislosti s tím se žalobce odvolává na stálost způsobu svého obchodování, které však nemůže dle soudu znamenat obezřetnost přístupu žalobce k eliminaci rizika zapojení do daňového podvodu. V souvislosti s tím správně reaguje žalovaný tím, že většina slovenských odběratelů vykonávala maloobchodní i velkoobchodní prodej, ovšem samotné toto zveřejnění nezaručuje, že takováto činnost byla skutečně vykonávána. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, 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 se jedná o nákup a prodej dobíjecích kupónů pořízených od žalobce.
105. Zcela nepravdivé je tvrzení žalobce, že z elektronicky dostupné verze slovenského rejstříku nelze ověřit záznamy v účetních závěrkách, neboť oficiální webová stránka slovenského obchodního rejstříku poskytuje pouze přehled listin uložených ve sbírce, aniž by bylo možné prohlížet jejich obsah. Z přehledu uvedených listin ve sbírce si lze učinit závěr o fungování společnosti jako takové a o plnění jejich povinností, jak bylo správně uvedeno žalovaným. Soud se ztotožnil s tím, že na Slovensku existuje registr účetních závěrek, který je veřejně přístupný a podle zadaného IČ příslušného subjektu lze najít účetní závěrky,

pokud jsou zveřejněny. Žalobce si tuto skutečnost neověřil, jak sám uvedl. V souvislosti s tím lze poznamenat, že bylo povinností žalobce, aby dostal své povinnosti a učinil veškeré kroky potřebné k odhalení nesrovnalostí při obchodních transakcích vlastní činnosti.

106. Žalobce k personální provázanosti odběratelů (viz tabulka č. 4) ohledně personálního propojení některých korporací na pozici A odkazuje na text zprávy o daňové kontrole (strana 17) a namítá, že se jedná o část odběratelů, a to těch, u nichž byla personální propojenost zjištěna na základě údajů z obchodního registru SR nebo na základě listin předložených daňovým subjektem.
107. Uvedená námitka není důvodná, neboť údaje v tabulce č. 4 nelze označit za nesprávné. Podle žalobce J. M. nebyl jednatelem společnosti ALLMASS s. r. o. v srpnu 2012 a měsících následujících, ovšem správně žalovaný zjistil, že jednatelem této společnosti v dané době byl L.V., který současně působil v několika dalších společnostech jako statutární nebo zmocněný zástupce. Proto je personální propojenost jednoznačně prokázána.
108. K výhradě ohledně personální provázanosti odběratelů v případě J. Ch. uvádí, že ten skutečně nebyl jednatelem třech uvedených společností v roce 2012, bylo ovšem zjištěno, že působil v těchto společnostech rovněž v letech předchozích, současně pak bylo zjištěno, že všechny tři uvedené společnosti převedl na J. M., který v nich působil v době obchodování se žalobcem. Proto i zde je jednoznačně prokázána personální propojenost.
109. V případě odběratele ROJO MARION s. r. o. dle žalobce P. B. nepůsobil v této společnosti v okamžiku, kdy byla započata obchodní spolupráce se žalobcem, jak bylo žalovaným zjištěno, že tuto společnost na základě plné moci opakovaně zastupoval L. V., což vyplývá z plné moci ze dne 15. 7. 2013. Jak uvedl žalovaný, jeho nedopatřením při vypracování tabulky nebyla tato skutečnost ve zprávě o daňové kontrole zachycena.
110. V případě, že neexistovala nebo nebyla prokázána personální propojenost mezi všemi slovenskými odběrateli v kontrolovaných obdobích, tak z toho nevyplývá, že žalovaný činil nedůvodné závěry. V souvislosti s tím soud opětovně poukazuje na to, že bylo prokázáno, že žalobce na základě historicky známé skutečnosti měl a mohl detekovat zvýšená rizika spojená s dodávkami dobíjecích kupónů. Tyto informace měl žalobce k dispozici nejpozději v prvním kontrolovaném zdaňovacím období. Zcela nepravdivé je tvrzení žalobce, že bez výjimky proběhlo několik návštěv sídla společností, případně statutárních orgánů, slovenských odběratelů, jestliže pracovník daňového subjektu, svědek A. K. uváděl, že probíhala jedna návštěva a jednatel se dostavil pouze jednou, kdy podepsal příslušné listiny včetně plné moci a pak již společnost Tabák Plus nenavštívil. Toto však neplatilo v případě jednatelů, kteří plnou moc neudělili a kupóny odebírali vždy osobně.
111. K množství kupónů dodaných do jiných členských států žalobce argumentuje tím, že nevěděl, že kupóny dodané slovenským odběratelům jsou prodávány konečným zákazníkům v ČR a že předpokládal jejich prodej na Slovensku. S ohledem na množství prodaných dobíjecích kupónů má soud za to, že daňovému subjektu musela být známa

okolnost, že není v silách žádného subjektu prodat na slovenském trhu takové množství dobíjecích kupónů, jestliže hodnota mnohonásobně překračuje množství, které sám žalobce prodal na tuzemském trhu. Zcela účelově je pak daňovým subjektem bagatelizován poměr kupónů prodávaných v ČR v porovnání s množstvím kupónů, které daňový subjekt dodával do jiných členských států. Soud poznamenává, že dobíjení kreditu pomocí kupónů bylo navázáno na telefonní číslo konkrétního tuzemského mobilního operátora. Navíc žádný ze slovenských odběratelů neprezentoval sám sebe na veřejných dostupných webových stránkách, z čehož musel žalobce usoudit, že není schopen kupóny prodat bez toho, aby spáchal podvod na DPH. Žalobce byl nejvýznamnějším distributorem co do počtu odebraných kusů dobíjecích kupónů, což vyplývá z údajů od mobilních operátorů, kde ostatní distributoři ani zdaleka nedosahovali obrátu žalobce, kteří ovšem distribuovali kupóny pouze v tuzemsku. Správce daně nezjistil ani u jednoho ze slovenských odběratelů jediný prodej konkrétnímu subjektu na Slovensku. Prodej kupónů nebyl pro daňový subjekt pouze doplňkovou činností, jestliže vysokých obrátů v řádech stovek milionů korun dosáhl žalobce na jedné konkrétní komoditě při minimálních nákladech a s minimálním úsilím, neboť jak bylo zjištěno, žádná samostatná komodita nebyla prodávána v takovém množství a s takovým ziskem. Žalobce správci daně předkládal po formální stránce zcela bezvadné důkazní prostředky, čímž správce daně neodhalil dříve daňový podvod, k odhalení došlo až na základě policejního šetření za využití operativních technických prostředků v podobě sledování osob, odposlechu telefonních hovorů a domovních prohlídek.

IV. D K ostatním námitkám.

112. Ze shora uvedených důvodů krajský soud 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 totiž 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.
113. 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 judikatorních závěrů má žalobce na mysli. V obecné rovině však lze poukázat například na nálezy ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, v němž Ústavní soud v souvislosti s intertemporálními 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 tom, že

tato závaznost představuje právní mechanismus sjednocování práva - (zpravidla) na všechny budoucí případy, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti.“ Nejvyšší správní soud pak například v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, čj. 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 otevřeným případům, jejichž skutkový základ spočívá rovněž v minulosti (srov. nálezy 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.“

V. Závěr, náklady řízení.

114. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
115. 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 ve třech vyhotoveních 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). Připadne-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.

České Budějovice 10. dubna 2019

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Z. S.