



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

proti
žalovanému: **Specializovaný finanční úřad,**
se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7,

v řízení o žalobě proti platebnímu výměru žalovaného ze dne 9. 5. 2016, čj.
122983/16/4230-22792-703291,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Společnost Tabák Plus, spol. s r. o. (dále jen „daňový subjekt“), podala dne 25. 3. 2014 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2014, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 5 028 931 Kč. Žalovanému vznikla pochybnost, zda jednotlivá uskutečněná plnění (dodávky dobíjecích kuponů) uvedená na řádku 20 daňového přiznání v souhrnné výši 24 984 388 Kč představovala dodání zboží ve smyslu § 4 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a zda tato plnění byla fakticky uskutečněna ve prospěch příjemců (plátců) uvedených v souhrnném hlášení za dané zdaňovací období.
2. Vzhledem k tomu, že následný postup k odstranění pochybností započatý výzvou žalovaného ze dne 15. 4. 2014, čj. 86911/14/4030-07002-710990, k rozptýlení pochybností nevedl, zahájil žalovaný protokolem ze dne 20. 11. 2014, čj. 243412/14/4230-22792-706487, u daňového subjektu daňovou kontrolu. V rámci daňové kontroly dospěl žalovaný k závěru, dle něhož daňový subjekt věděl, resp. mohl vědět, že přijatá zdanitelná plnění od společností T-Mobile Czech Republic, a. s., Vodafone Czech Republic, a. s., a O2 Czech Republic, a. s., byla předmětem podvodu na DPH. Uplatněný nadměrný odpočet proto žalovaný neuznal a napadeným platebním výměrem daňovému subjektu vyměřil DPH ve výši 121 968 Kč.
3. Proti tomuto platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání, avšak odvolací řízení bylo v důsledku ukončení přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení vedeného s daňovým subjektem dle § 243 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017, zastaveno a platební výměr nabyl právní moci.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 26. 7. 2016 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobce předně předestřel důvody, pro něž považuje žalobu za přípustnou, přestože směřuje proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.
6. Dále uvedl, že coby velkoobchodní distributor dodával zboží přibližně 2 900 odběratelům, přičemž mimo jiné dodával dobíjecí kupony pěti různým odběratelům na Slovensku. Konkrétně se jednalo o společnosti CAIRO, s. r. o., Procar Speed, s. r. o., ZONUS, s. r. o., CREDITE MOBILE, s. r. o., a SKAL Trade, s. r. o. Vzhledem k tomu, že se jednalo o intrakomunitární plnění, nebyla u nich uplatněna DPH. V průběhu daňové kontroly žalovaný na základě výstupů z různých trestních řízení zjistil, že společnost ZONUS při dalším nakládání s dobíjecími kupony DPH nepřiznala a neodvedla. Přesto však žalovaný neuznal odpočet daně na vstupu ve vztahu k nákupu všech dobíjecích kuponů, které žalobce nakoupil od českých mobilních operátorů; dle názoru žalovaného totiž žalobce věděl či mohl vědět o nezákonném jednání svých odběratelů a nepřijal dostatečná opatření k tomu, aby tomuto protizákonnému jednání odběratelů zabránil.
7. 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 spočívat na plátcích, který nárokuje odpočet daně, což dokládá i příslušná

judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), potažmo Nejvyššího správního soudu. Lze tak učinit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, 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.

8. Ze zprávy o daňové kontrole, potažmo ze spisu dle žalobce nevyplývá, že by bylo objektivně zjištěno, že všichni jednotliví konkrétní odběratelé spáchali podvod na dani nebo jiné zneužívající jednání porušující neutralitu daně v řetězci, do kterého je žalovaným řazeno plnění poskytované žalobcem. Povinnost prokázat existenci podvodu u všech jednotlivých transakcí přitom potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Žalovaný dle žalobce vychází pouze ze spekulací a zpráva o daňové kontrole stejně jako odůvodnění vydaného platebního výměru neposkytují přesvědčivé zjištění ohledně účasti čtyř z pěti odběratelů na daňovém podvodu (policejní vyšetřování se týkalo pouze společnosti ZONUS; z daňového spisu je pak patrné pouze to, že společnosti Procar Speed a CREDIT MOBILE se svým správcem daně v rámci mezinárodního dožádání nespolupracovaly a žalovaný nikterak nedoložil jejich vztah s dalšími společnostmi v rámci řetězce). Porušení zákona přitom musí být objektivně zjištěno, včetně identifikace subjektu odpovědného za daňový únik, proti němu pak musí být především zakročeno. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká absenci řádného dokazování ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu. Nelze totiž učinit závěr o zapojení zahraničních odběratelů dobíjecích kuponů do podvodu na dani za situace, kdy skutkový stav u čtyř z pěti z nich tomu nenasvědčuje. Žalovaný tak neprokázal splnění základní objektivní podmínky pro odepření nároku na odpočet daně.
9. 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.
10. 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.

11. 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 jím oporu neposkytují a svědčí spíše o opaku; k tomu žalobce uvádí níže popsané námitky.
12. 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.
13. 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.
14. 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.

15. 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.
16. 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.
17. 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.
18. 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.

19. 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.
20. 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 irelevantní, neboť ani žalovaný v relevantním období nerozklíchoval 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.
21. 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.

22. 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.
23. Žalobce proto nemůže souhlasit s tvrzením žalovaného, který daňovému subjektu vytýká ignoraci uvedeného rizika a absenci faktických opatření k minimalizaci rizika páchání 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 trestně-právní 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.

24. 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.
25. Žalobce odkazuje na konkrétní judikaturu vztahující se ke zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH, která vymezuje řadu podmínek ve vztahu ke konkrétním opatřením, jež lze od daňových subjektů 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 chybné 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 nepřijatelné 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.

26. 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).
27. 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 nepřipustný (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 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.
28. Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně shrnul důvody, pro které považuje žalobu proti prvoinstančnímu rozhodnutí žalovaného za nepřipustnou.
30. 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 dovodil 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 u jedné z tuzemských společností. 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.
31. K důvodům namítaného neprokázání vědomí daňového subjektu o daňovém podvodu žalovaný uvedl, že na základě historie, znalostí daňového subjektu a dalších k tomu se vážících okolností dospěl k závěru, že daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, že jím uskutečňované dodávky vyjmenovaným slovenským odběratelům jsou zatíženy podvodem na DPH. Jinak by tito odběratelé nemohli zobchodovat několikanásobně vyšší množství kupónů, než sám daňový subjekt. Na subjekty obchodující s komoditou, jako jsou dobíjecí kupony, je možné klást větší nároky s ohledem na vyšší riziko podvodů, a to zejména jedná-li se o subjekty na trhu zavedené a s touto problematikou seznámené.
32. Žalovaný zaujal podrobně zdůvodněné odmítavé stanovisko k jednotlivým námitkám žalobce 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.
33. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

34. Krajský soud se nejprve zabýval naplněním podmínek řízení. Dospěl přitom k závěru, že není k projednání žaloby místně příslušný, protože usnesením ze dne 28. 7. 2016, čj. 50 Af 14/2016-25, věc postoupil Krajskému soudu v Brně, který však vyjádřil s postoupením věci nesouhlas. Nejvyšší správní soud následně usnesením ze dne 5. 10. 2016, čj. Nad 217/2016-42, 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 22. 3. 2017, čj. 50 Af 14/2016-73, 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 ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 141/2017-34, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.
35. 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.). Ve věci rozhodl bez jednání podle § 51 s. ř. s.
36. Žaloba není důvodná.

IV.A Obecná judikatorní východiska

37. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
38. 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.“
39. 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,

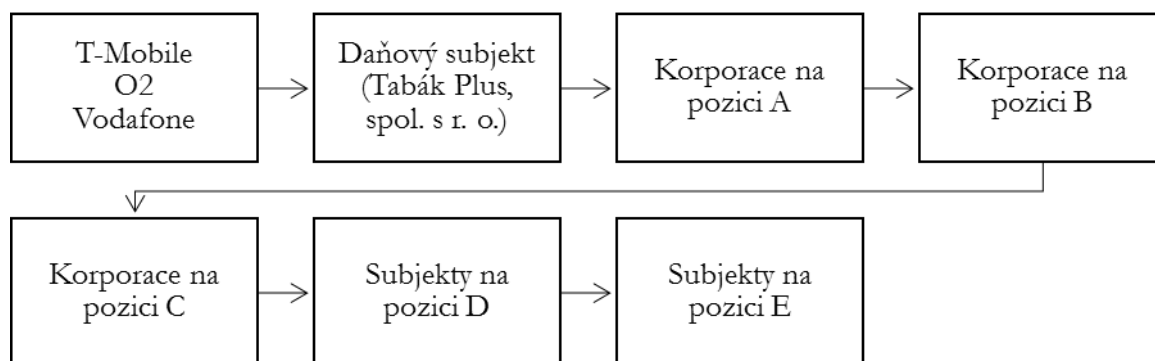
že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proportionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení 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).“

40. Je tak primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal nejen existenci samotného daňového podvodu, ale též existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze dovodit, že daňový subjekt věděl nebo měl o své účasti na daňovém podvodu vědět.
41. 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, čj. 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, čj. 1 Afs 58/2013-34).
42. Poukázat pak lze dále na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 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 daně neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

IV.B K existenci podvodu na DPH

43. 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, v němž jeden ze subjektů DPH neodvedl a jiný (konkrétně daňový subjekt) uplatnil nárok na nadměrný odpočet.
44. Žalovaný obsáhle popsal svá kontrolní zjištění na stranách 11 až 35 zprávy o daňové kontrole. Dle těchto zjištění daňový subjekt v kontrolovaném zdaňovacím období dodal 93,4 % z celkového objemu dobíjecích kuponů obchodním společnostem se sídlem na Slovensku. Způsob realizace obchodů vykazoval určité shodné znaky (osobní odběr kuponů, platby bankovním převodem či v hotovosti nepřekračující částku podle zákona omezující hotovostní platby, opatřování „potvrzení o vývozu“, komunikace o objednávkách formou SMS atd.). Několik odběratelů bylo ve shodný čas zastupováno shodnou osobou, přičemž schéma obchodů bylo v čase (před i po zahájení daňové kontroly) neměnné bez ohledu na osobu odběratele.
45. Žalovaný specifikoval následující schéma dodávek nabíjecích kuponů v rámci posuzovaného řetězce:



46. Korporace na pozici A představují slovenští odběratelé daňového subjektu (společnosti CAIRO, Procar Speed, ZONUS, CREDIT MOBILE a SKAL Trade). Na pozici B vystupoval tuzemský plátce společnost VP Investment, s. r. o., odebírající kupony od společnosti ZONUS, a polský plátce daně společnost EGO.PL, Sp. z o. o., odebírající kupony od společností CAIRO, Procar Speed a SKAL Trade. Na pozici C byla společnost TANAGA TRADE, s r. o., která kupony odebírala od společnosti VP Investment. Od společnosti na pozici C pak kupony odebíraly Ing. R. Ch. a společnost ALTA PRAHA, s. r. o. (subjekty na pozici D). Na pozici E se pak nacházeli odběratelé kuponů od Ing. Ch. (AGORA DMT, a. s., Digisat, s. r. o., FINOS, s. r. o., ISC Communication Czech, a. s., E. Ch., Radiokom-Funk Mayer, s. r. o., EIPE CZ, s. r. o., CITYCOM, s. r. o., Space Profit, s. r. o., a SETOS spol. s r. o.).
47. Žalovaný uvedl, že chybějící daň na výstupu byla detekována konkrétně u společností na pozici B. Společnost VP Investment nepřiznala pořízení dobíjecích kuponů od slovenského dodavatele a současně nepřiznala daň na výstupu při prodeji korporaci na pozici C, které zároveň vystavením daňových dokladů umožnila čerpání nároku na odpočet DPH na vstupu, přestože věděla, že sama daň nepřizná a neodvede. Společnost EGO.PL nepřiznala a neodvedla DPH, je nekontaktní a žalovaný tak nemohl zjistit následný článek řetězce. Oběma uvedeným společnostem pak korporace na pozici A umožnily nákup kuponů v ceně bez DPH, a to nepravdivým deklarováním poskytnutí služby do EU.
48. Daňový subjekt prodával dobíjecí kupony z pozice významného a dlouholetého distributora především prostřednictvím sítě prodejen Valmont. Naproti tomu slovenští odběratelé na pozici A nejsou na území České republiky usazeni, nemají zde sklady ani prodejny a nevykonávají zde ekonomickou činnost (tyto subjekty přitom neměly distribuční síť ani na Slovensku a musely tak dále při prodeji spolupracovat nejméně s jedním dalším subjektem). Přesto byl daňový subjekt v tuzemsku schopen zobchodovat pouze 7 % kuponů nakoupených od mobilních operátorů; muselo mu být tedy zřejmé, že je vyloučeno, aby jeho slovenští odběratelé byly schopni prodat na území České republiky takřka čtrnáctinásobek tohoto množství. Žalovaný zároveň upozornil na skutečnost, že vzhledem k fixní nominální hodnotě kuponů, za niž jsou prodávány konečnému spotřebiteli, je pro následné články řetězce jen velmi obtížné generovat zisk. Tyto transakce tak postrádají ekonomické opodstatnění (sám daňový subjekt měl smluvně upravenou marži při nákupu dobíjecích kuponů u jednotlivých mobilních operátorů ve výši 4,5 %, 5 % a 5,1 %). Nestandardní je též 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 kuponů.
49. Nejméně od roku 2010 přitom daňový subjekt věděl, že Policie České republiky provádí vyšetřování obchodů s dobíjecími kupony, neboť v této souvislosti poskytoval součinnost. Přesto však prováděl obchody se svými odběrateli v nezměněné podobě, aniž by přijal jakákoli další opatření.
50. Žalovaný dále na základě svých zjištění uvedl, že v roce 2011 daňový subjekt prodal do jiného členského státu dobíjecí kupony v celkové hodnotě bez DPH cca 67 850 000 Kč, zatímco v roce 2014 tato hodnota činila 24 954 854 Kč. Mezi lety 2011 a 2014 došlo ke snížení objemu dobíjecích kuponů, které daňový subjekt prodal v tuzemsku na cca 1/8 a které prodal do jiného členského státu na 3/8; pokles prodejů v zahraničí byl tedy

tříkrát menší než pokles prodejů v České republice. Slovenští odběratelé tedy byli i přes celkový pokles prodejů z důvodu přechodu na nové formy dobíjení kreditů (potvrzený všemi českými mobilními operátory) schopni prodat tříkrát více dobíjecích kuponů než daňový subjekt, čehož mohli dosáhnout jedině tak, že v daném čase mohli nabídnout kupony zatížené podvodem na DPH za neporovnatelně výhodnějších podmínek.

51. Za nestandardní označil žalovaný též skutečnost, že plné moci zástupců slovenských odběratelů vyhotovil sám daňový subjekt, přičemž statutární zástupci všech těchto korporací navštívili sídlo daňového subjektu vždy pouze jednou, a to právě v den podepsání plné moci a smlouvy o ručení.
52. Žalovaný proto dospěl k závěru, dle něhož byly posuzované obchodní transakce realizovány jiným než deklarovaným způsobem. Daňový subjekt se tak účastnil podvodného řetězce, přičemž o tom, že se ve skutečnosti jedná o podvod na dani, přímo věděl či vědět mohl. Daňový subjekt nadto chybně deklaroval prodej dobíjecích kuponů coby dodání zboží, přestože se dle rozsudku Soudního dvora ze dne 3. 5. 2012, C-520/10, *Lebara*, ECLI:EU:C:2012:264, jedná ve skutečnosti o poskytnutí telekomunikační služby.
53. Lze shrnout, že ve vztahu ke společností na pozici A žalovaný na základě žádostí o výměnu informací dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH, jakož i na základě podkladů poskytnutých Policií České republiky a vlastního šetření zjistil, že společnost CAIRO prodávala dobíjecí kupony společnosti EGO.PL. Na základě plné moci za ni přitom jednal pan V. S., který společnost zastupoval též společností SKAL Trade a Procar Speed; ty přitom nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a dožádanému správci daně se tak nepodařilo zjistit o těchto společnostech jiné informace než ty, které plynuly z jejich daňových přiznání či souhrnných hlášení za příslušné zdaňovací období, tj. že tyto společnosti taktéž dodávaly kupony polskému odběrateli společnosti EGO.PL. Společnosti CAIRO, SKAL Trade a Procar Speed pak současně zastupovali též R. K. a M. K. (společnosti pak spojovala též osoba jejich společníka, resp. jednatele pana J. K.). Sama společnost CAIRO ani pan S. přitom slovenskému správci daně nepředložili žádné doklady prokazující pohyb fakturovaných dobíjecích kuponů.
54. Dle usnesení Policie České republiky o zahájení trestního stíhání ze dne 4. 11. 2014, čj. OKFK-4343-361/TČ-2012-252402, za společnost ZONUS, která má na své adrese pouze virtuální sídlo, vystupoval její jednatel Ing. R. P., který na základě pokynu pana M. B. jednatele společnosti TANAGA Trade, a Ing. R. Ch. nakupoval dobíjecí kupony od daňového subjektu. Ačkoli pak Ing. P. čestným prohlášením deklaroval, že kupony budou vyvezeny do jiného členského státu Evropské unie, tyto kupony distribuoval Ing. Ch. K. zastření původu a pohybu kuponů pak byly využity společností VP Investment a TANAGA Trade. Vůči všem jmenovaným včetně posledně uvedených společností (vedle dalších fyzických a právnických osob) zahájila policie shora citovaným usnesením trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.
55. Společnost CREDIT MOBILE pak byla pro svého správce daně nekontaktní, přičemž poslední přiznání k DPH podala za zdaňovací období prosinec 2014. Z tohoto daňového přiznání je pak patrné, že jmenovaná společnost pořizovala zboží od

dodavatelů z jiného členského státu Evropské unie i ze Slovenska. S mírným ziskem však prodávala pouze zboží ze Slovenska, přičemž zboží pocházející z jiného členského státu ponechávala pouze na skladě (resp. jeho prodej nevykazovala). Slovenský správce daně dále zjistil, že v posuzovaném zdaňovacím období společnost CREDIT MOBILE nakoupila dobíjecí kupony od daňového subjektu.

56. Nestandardní a podezřelé okolnosti obchodu s dobíjecími kupony svědčících o existenci podvodného řetězce se tak týkaly všech společností na pozici A (slovenských odběratelů daňového subjektu); je přitom lhostejno, že všechny tyto subjekty nevykazují nestandardnosti téhož typu (například společné zastoupení či nekontaktnost všech odběratelů). Ve svém souhrnu totiž dostatečně podporují závěr, dle něhož tyto společnosti byly v posuzovaném zdaňovacím období využity pro uskutečnění podvodu na DPH (v podrobnostech krajský soud v této souvislosti odkazuje na strany 12 až 16 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud proto nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž ze skutkových zjištění lze dovodit podvodné jednání pouze u společnosti ZONUS a žalovaný tak nesprávně neuznal nadměrný odpočet ve vztahu k dodávkám všem slovenským odběratelům.
57. Již ze shora popsaných skutečností jednoznačně plyne, že žádný ze slovenských odběratelů daňového subjektu nefungoval – přinejmenším ve vztahu k dodávkám dobíjecích kuponů – coby standardní obchodní společnost. To lze vysledovat například již z podivného personálního spojení prostřednictvím společných zástupců společnosti CAIRO a společnostmi SKAL Trade a Procar Speed (nestandardnost společného zastoupení vícero odběratelů ostatně potvrdil též samotný daňový subjekt), a to tím spíše, že o činnosti posledních dvou jmenovaných společností nelze získat bližší informace. Právě nekontaktnost společností SKAL Trade a Procar Speed pak vede krajský soud k závěru o nestandardním společném zastupování těchto společností a společnosti CAIRO, jehož smysl lze těžko interpretovat jinak, než coby snahu vtáhnout do řetězce více subjektů a obchodní transakce tak navenek znepřehlednit. Žalobní tvrzení týkající se množství subjektů, s nimiž daňový subjekt obchodoval, a počtu jejich zástupců je proto z pohledu posouzení existence daňového podvodu irelevantní; ani v tomto ohledu nepovažuje krajský soud za nutné provádět jakékoli dokazování.
58. Významnými indiciemi existence podvodu na DPH jsou pak též neschopnost společnosti CAIRO doložit pohyb nakoupených dobíjecích kuponů, nekontaktnost společnosti CREDIT MOBILE spojená s podezřelým nakládáním s intrakomunitárním plněním, které dále neprodávala, resp. jeho prodej nevykazovala, či přímo podvodná čestná prohlášení o vývozu zboží do jiného členského státu v případě společnosti ZONUS.
59. Shora popsané skutečnosti přitom žalobce v podstatě ani nezpochybňuje, neboť napadá především způsob, jakým žalovaný tato skutková zjištění posoudil. Krajský soud se přitom s hodnocením žalovaného ztotožnil, neboť uvedená skutková zjištění dostatečně podporují závěr o existenci daňového podvodu, tj. naplnění objektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu.
60. Ze shora nastíněného schématu je patrné, že někteří z účastníků řetězce daň neodvedli, zatímco daňový subjekt následně uplatnil nadměrný odpočet. Podvodný úmysl je pak zřejmý především z popsaného chování jednotlivých článků řetězce včetně daňového

subjektu samotného. Žalovaný správně uvedl, že posuzované obchodní transakce spočívající v opakovaném přeprodávání kuponů s fixní nominální hodnotou postrádá ekonomické opodstatnění, neboť – na rozdíl například od zboží, jehož hodnota může postupným zpracováváním narůstat – z pohledu tvorby zisku výrazně znevýhodňuje subjekty, které se nenachází na předních pozicích obchodního řetězce. Řetězové přeprodávání dobíjecích kuponů tak spíše než pro skutečnou ekonomickou činnost zúčastněných subjektů svědčí o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím zneprůhlednění struktury podvodného řetězce. Bez významu v tomto ohledu není ani skutečnost, že v průběhu let 2011 až 2014 dodával daňový subjekt dobíjecí kupony řadě slovenských odběratelů, přičemž tato spolupráce měla zpravidla trvání jen v řádu měsíců, aniž by pro její ukončení existoval racionální důvod.

61. Krajský soud proto na tomto místě uzavírá, že v souhrnu považuje objektivní podmínku odpovědnosti daňového subjektu za naplněnou.
62. Neobstojí přitom ani námitka, dle níž samy státní orgány byly při odhalování podvodu na DPH v souvislosti s dobíjecími kupony pasivní. Ani případná nečinnost příslušných orgánů totiž 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.
63. Nedůvodná je též námitka, dle níž neobstojí závěr žalovaného o rozporu mezi deklarovaným a skutečným průběhem transakcí. Žalovaný ani krajský soud nezpochybňují uskutečnění posuzovaných dodávek dobíjecích kuponů, avšak dospěli shodně k závěru – jak bude dále podrobněji pojednáno –, dle něhož daňový subjekt měl, resp. mohl vědět, že toto zdanitelné plnění je zatíženo podvodem na DPH.

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

64. 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 daňového subjektu do podvodu na DPH

65. 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 pan 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 pan K. vypovídal před orgány činnými v trestním řízení v obdobné věci dokonce již 16. 4. 2010.
66. Žalobce dokonce sám v textu žaloby připouští, že daňovému subjektu bylo v roce 2014 známo podvodné jednání slovenské společnosti Alfax, která od daňového subjektu

dobíjecí kupony nakupovala (srov. též výpověď svědka pana Kováře 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, čj. 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.

67. 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 pan 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 (viz shora odst. 20). Stejně tak krajský soud nepovažuje za nutné provádět důkaz obžalobou Vrchního státního zastupitelství v Olomouci ze dne 17. 3. 2011, čj. 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.
68. Je proto zarážející, že daňový subjekt přes uvedené 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 7 % nakoupených dobíjecích kuponů, přičemž zbývajících 93 % kuponu mířilo právě ke slovenským odběratelům. Stejně tak žalovaný přilehavě poukázal na fakt, že celkový objem tuzemských dodávek dobíjecích kuponů ze strany daňového subjektu klesl oproti dodávkám do jiného členského státu mezi roky 2011 až 2014 třikrát méně. 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 (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).
69. 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 – srov. např. shora citované usnesení Policie České republiky o zahájení trestního stíhání ze dne 4. 11. 2014), 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 zneprůhlednit realizované dodávky, znesnadnit jejich kontrolu a tím umožnit průchod podvodu na DPH.

70. 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.
71. 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 viz strany 59 a 60 zprávy o daňové kontrole). Přehled rozvozových tras, který žalobce navrhl coby důkazní prostředek, na tomto hodnocení není způsobilý 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.
72. 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 okolnostmi 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.
73. 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 byla detekována až u subjektů na pozici B a nikoli

u slovenských odběratelů, s nimiž daňový subjekt předmětné obchody uzavíral, na tomto posouzení nemůže ničeho změnit. Neměnný obchodní model daňového subjektu v souvislosti s dodávkami dobíjecích kuponů slovenským odběratelům, tj. nereagování na shora uvedené podezřelé okolnosti, 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.

74. 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 (viz shora odst. 15).
75. 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, resp. mohl.

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

76. 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.
77. 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).
78. 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 (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.“

79. 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, které zastupovaly též společnost CAIRO). Daňový subjekt si přitom musel být vzhledem k probíhajícím trestním řízením vědom rizikovitosti obchodované komodity (dobíjecích kuponů), přičemž tyto obchody přesto realizoval ve velkých objemech. Taktéž některé další okolnosti (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.
80. 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.
81. Žalovaný správně na straně 67 zprávy o daňové kontrole uvedl, že smlouvy s odběrateli, vydané faktury, jakož i doklady týkající se platby vůbec nelze považovat za opatření směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, neboť tvoří především auditní stopu obchodního případu. 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.
82. 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.

83. 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.
84. 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.
85. 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).“
86. 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).

87. Jinými slovy cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takového obchodování upustil. Krajský soud na tomto místě připomíná, že shora popsany obchodní model vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, že na 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.

IV.D K ostatním námitkám

88. 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.
89. 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 a náklady řízení

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

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Českých Budějovicích 2. listopadu 2018

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu