ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., a JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., ve věci

žalobce: **a) Tabák Plus Export, spol. s r.o.**, IČO 029 95 905
sídlem Nové sady 606/40, Staré Brno, 602 00 Brno
b) J. Š., insolvenční správce dlužníka Tabák Plus Export, spol. s r.o.
sídlem Lannova tř. 16/13, 370 01 České Budějovice
oba zastoupeni advokátkou JUDr. Monikou Novotnou
sídlem Platnéřská 191/2, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, č. j. 46062/18/5300-22442-706033,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žalobci **nemají** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále také jen „správce daně“), po provedené daňové kontrole vydal platební výměry ze dne 13. 9. 2017, č. j. 4008906/17/3004-51521-701260, č.

j. 4009111/17/3004-51521-701206, č. j. 4009139/17/3004-51521-701260, a č. j. 4009173/17/3004-51521-701260, kterými žalobci a) vyměřil za zdaňovací období od 6. 6. 2004 do 30. 6. 2014, a za zdaňovací období září, říjen a listopad roku 2014 nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty ve výši 1 920 Kč, 630 Kč, 201 338 Kč a 154 210 Kč; správce daně tak žalobci a) neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých (poskytnutí služeb – dobíjecích kupónů do mobilních telefonů) od společnosti Tabák Plus, spol. s r.o. (dále jen „Tabák Plus") v celkové výši 17 008 360 Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce a) odvolání, o němž žalovaný rozhodl tak, že je dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona c. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád") zamítl a odvoláním napadené platební výměry potvrdil.

2. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že dne 14. 5. 2014 byl žalobce a) zapsán do obchodního rejstříku. Od 6. 6. 2014 se stal plátcem daně z přidané hodnoty („DPH"). V měsících červen až listopad 2014 žalobce a) mimo jiné dodával dobíjecí kupóny tuzemských mobilních operátorů odběratelům ze Slovenska. Vzhledem k tomu, že šlo o intrakomunitární transakce, nárokoval si odpočet DPH z poskytnutých služeb.

3. Na základě provedené daňové kontroly týkající se zdaňovacích období červen až listopad 2014 správce daně uzavřel, že žalobce a) splnil veškeré formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu. Doložil, že nákupy kupónů byly fakticky uskutečněny a že byly použity v rámci ekonomické činnosti. Žalobce a) tedy ve vymezených zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u jím přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"). Správce daně však konstatoval, že se žalobce a) stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH, přičemž zjištěné skutečnosti svědčily o tom, že o existenci tohoto podvodu věděl, a že nepřijal taková opatření, která lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účasti na podvodu na DPH předešel. Správce daně proto žalobci a) neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu u nákupu všech dobíjecích kupónů, které nakoupil od společnosti Tabák Plus (nyní v konkursu) a které následně žalobce a) prodal odběratelům ze Slovenska. S tímto závěrem se žalovaný ztotožnil.

4. Proti rozhodnutí žalovaného podali žalobci žalobu, v níž navrhli, aby soud dané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobci v žalobě tvrdí, že se žalovaný dopustil nesprávného posouzení skutkového stavu, když pominul rozhodné skutečnosti, které vyšly v daňovém řízení najevo, a v důsledku toho chybně aplikoval příslušné právní normy.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobci, insolvenční správce žalobce a) a samotný žalobce a), podali proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu. Uvedli, že předmětem činnosti žalobce a) bylo zprostředkování obchodu a služeb, velkoobchod a maloobchod. Založení žalobce a) bylo součástí plánované úpravy v rámci koncernu, přičemž hlavní náplní jeho činnosti bylo dodávání trafikového sortimentu mimo Českou republiku. V předmětném období žalobce a) dodával mimo jiné dobíjecí kupóny šesti zákazníkům ze Slovenské republiky. Jednalo se o intrakomunitární plnění, proto nebyla uplatněna DPH. Žalobci nesouhlasí se závěrem žalovaného, že se žalobce a) stal účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH a že skutečnosti zjištěné v řízení nasvědčují tomu, že věděl o existenci podvodu a nepřijal opatření, aby své účasti na podvodu zabránil.

6. Z § 72 a § 73 zákona o DPH dle žalobců nelze dovodit, že by odpovědnost za podvod na DPH spáchaný jinou osobou mohla bez dalšího spočinout na plátci, který nárokuje odpočet daně. To dokládá i příslušná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU"), potažmo Nejvyššího správního soudu. Lze tak učinit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, tj. při existenci podvodného řetězce u konkrétních dodávek (objektivní podmínka), pokud odběratel/dodavatel věděl či musel vědět o podvodu (subjektivní podmínka). Důkazní břemeno přitom nese správce daně. Žalovanému se však nepodařilo prokázat naplnění uvedených podmínek.

7. Žalobci uvedli, že ve všech případech nebyla řádně prokázána existence podvodu v aspektu chybějící daně. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu nemohou být důvodem pro neuznání nároku na odpočet pochybnosti vzešlé z činnosti obchodních partnerů. Existence daňového podvodu nemůže být založena na zjištění o nekontaktnosti dodavatelské společnosti ve spojení s minimální DPH, kterou tato společnost přiznala a odvedla. V případě odběratele CREDIT MOBILE, s. r. o. (dále „Credit Mobile") žalovaný založil svůj závěr toliko na předpokladu, že na této společnosti tkví chybějící daň z důvodu její nekontaktnosti. Žalobce a) však nelze postihovat za domnělý daňový podvod, není-li objektivně zjištěno, že podvod na DPH byl konkrétní osobou skutečně spáchán. Nelze presumovat podvod na DPH jen z důvodu nemožnosti ověřit obsah daňových přiznání podaných tímto subjektem; navíc žalovaný nevzal v potaz, že příslušné dobíjecí kupóny nemusel daný subjekt prodat jako celek jen ve sledovaném zdaňovacím období, v jehož rámci správce daně posuzoval povahu transakcí této společnosti. Navíc skutečnost, že se Credit Mobile stal pro slovenského správce daně nekontaktní v lednu 2015, mohla souviset se změnou na pozici jednatele. Nadto je rozhodné, zda daňový subjekt byl kontaktní v době, kdy docházelo k dodávkám zboží, nikoliv v době vyřizování žádosti o mezinárodní výměnu informací. Credit Mobile ve svých daňových přiznáních vykázal pořízení služeb z jiného členského státu. Z argumentace žalobců plyne, že skutečnost, že Credit Mobile nevykazuje intrakomunitární transakce na výstupu, ani absence materiálního zázemí, o podvodu nevypovídá.

8. Ani odběratel BULL-stav s. r. o. (dále „Bull-stav") nebyl podle žalobců řádně prověřen. Pro konstatování chybějící daně nepostačuje, že společnost je pro slovenského správce daně nekontaktní a zabývá se stavební činností. Vyjádření paní S. nelze brát v potaz, neboť před slovenským správcem daně vystupovala za společníka M. S. (manžela), nikoliv za Bull-stav; pan S. nebyl jednatelem, přičemž nákupy kupónů realizoval právě jednatel.

9. Závěr žalovaného o existenci podvodu na dani podle žalobců minimálně v případě Credit mobile a Bull-stav nemá oporu v provedeném dokazování.

10. Z šesti odběratelů žalobce a) ze Slovenska lze připustit, že pouze ONE LINE s. r. o. (dále „One line") neplnil své daňové povinnosti; s ním však proto byla spolupráce ukončena. Z hlediska vědomosti žalobce a) o podvodném jednání je přitom zásadní, zda k podvodnému jednání došlo u odběratelů žalobce a) či u dalších článků řetězce. Žalobce a) nemůže být činěn odpovědným za jednání dalších odběratelů svých zákazníků, s nimiž neměl žádné obchodní vztahy.

11. K jednotlivým objektivním okolnostem pak žalobci rozvedli konkrétní úvahy, proč dané skutečnosti nenasvědčují vědomosti o podvodu. Mají za to, že závěry žalovaného jsou založeny na spekulacích, aniž by byly zmíněny konkrétní důkazní prostředky

prokazující, že žalobce a) o podvodném jednání skutečně věděl či vědět mohl. Žalovaným zmíněné okolnosti o absenci dobré víry žalobce a) nevypovídají.

12. Žalobci a) také nelze vytýkat vědomost o existenci podvodu na dani u společnosti Tabák Plus. V roce 2010 se Policie ČR tohoto subjektu dotazovala na obchodování s dobíjecími kupóny, prošetřována však byla společnost Alfax s. r. o. Proti ostatním odběratelům trestní řízení vedeno nebylo. Nedocházelo tedy k opakovanému prošetřování obchodů s dobíjecími kupóny, z něhož by měl žalobce a) pojmout podezření o rizikovosti obchodování s dobíjecími kupóny. O větším prošetřování těchto obchodů se Tabák Plus dozvěděl až 20. 5. 2015 z žádosti policie o poskytnutí faktur. Navíc sama státní správa po řadu let obchody s dobíjecími kupóny u Tabáku Plus nijak nezpochybnila.

13. Žalobci dále nesouhlasí s výtkou, že podvodné nakládání s dobíjecími kupóny mělo být zřejmé s ohledem na množství nakoupených kupónů, které v jiném státě nemohou být využity. Žalovaný pomíjí možnost obchodování s kupóny, jakož i historický kontext a jazykovou provázanost českých a slovenských občanů. Bez bližší analýzy nelze vyloučit, že na Slovensku existuje výrazný trh (odbytiště) pro kupóny českých operátorů. Nepřiléhavé je srovnání s objemem kupónů prodaných společností Valmont CR, spol. s r. o. (dále „Valmont“), neboť ta se zabývá především prodejem cigaret a tabákových výrobků; na telekomunikační služby se nespecializuje a její postavení na tomto trhu není výrazné, pročež z objemů obchodovaných touto společností nelze vyvozovat nic relevantního.

14. Neobstojí rovněž úvaha, že zákazníci žalobce a) nedisponovali potřebným materiálním a personálním zázemím pro skladování a distribucí kupónů, ani se neprezentovali jako obchodníci s touto komoditou. Kupón je drobné zboží, jež lze uskladnit do menších krabic, proto pro odběratele nebylo nezbytné mít skladovací prostory. Slovenští odběratelé navíc mohli mít vlastní distribuční síť zákazníků, jimž kupóny dodávali. Požadavky žalovaného, aby žalobce a) zkoumal, zda zákazník skutečně dále kupóny prodává a má k obchodování příslušné zkušenosti je v rozporu s judikaturou SDEU (rozsudek *Mahagében* – viz níže). Zákazníci žalobce a) měli v obchodním rejstříku zapsán jako předmět podnikání malo- a velkoobchod. Povinností žalobce a) nebylo prověřovat, zda společnosti sídlí na zapsané adrese nebo zda se nejedná o virtuální sídlo.

15. Zmiňoval-li žalovaný nerentabilitu obchodů s dobíjecími kupóny s tím, že muselo docházet k jejich zpětnému prodeji do tuzemska, žalobci nechápou, z čeho musela být žalobci a) tato skutečnost zřejmá. I kdyby slovenští zákazníci následně zboží přímo prodali na českém trhu (v rozporu se svým prohlášením), nebylo by to s ohledem na úzkou provázanost trhů nijak problematické. O počtu článků následujícího řetězce tedy žalobce a) nemusel mít žádnou povědomost. Žalovaný neuvedl žádné hodnověrné důvody, pro které by bylo možné shledat nestandardní obchodní transakce učiněné samotným žalobcem a), nikoliv následnými odběrateli.

16. Jako nestandardní hodnotí žalovaný dále skutečnost, že žalobce a) byl založen účelově pouze z důvodu zapojení se do fungujícího řetězce v oblasti prodeje dobíjecích kupónů zákazníkům z jiných členských států. Úvahy žalovaného jsou však vytržené z kontextu; v daňovém řízení bylo vysvětleno, že založení žalobce a) bylo součástí plánované úpravy struktury holdingu. Vzhledem ke krátké době existence žalobce a) nemohl být obchod více rozvinut a žalobce a) skutečně obsluhoval pouze zákaznický kmen od Tabák Plus a využíval jeho zázemí. Postupně mělo být rozšiřováno i portfolio sortimentu, nicméně

z důvodu zadržování odpočtů správcem daně k tomu nedošlo. Motivace k vyčlenění exportní aktivity souvisela např. s vývozem snacků SAMAI. Nešlo tedy o účelové oddělení rizikové aktivity, ale o rozumné uspořádání koncernu. Navíc správce daně byl o této skutečnosti informován při ústním jednání 18. 9. 2014.

17. Nesprávné jsou rovněž výtky žalovaného o nestandardnosti smluv uzavřených mezi žalobcem a) a zákazníky. Na skutečnosti, že se zákazníci zavazovali k náhradě škody, která by žalobci a) vznikla v důsledku zrušení jejich registrace k DPH, nelze vidět nic nestandardního. Naopak, jednalo se o opatření, které mělo vést k vyloučení účasti na podvodném řetězci. Důkaz svědčící o opatrnosti žalobce a) hodnotí žalovaný nesprávně jako vědomost o podvodných záměrech obchodních partnerů. Smlouvy neobsahují standardní smluvní ustanovení, neboť jejich hlavním smyslem bylo obeznámit zákazníka s přísnějšími podmínkami spolupráce při poskytování plnění do jiného členského státu. Nelze je tedy chápat jako klasické dodavatelsko-odběratelské smlouvy. Platební a dodací podmínky se řídily obecnou právní úpravou.

18. Dále žalovaný žalobci a) vytýkal, že neplnil smluvní povinnosti dohodnuté s jednotlivými mobilními operátory. Ve vztahu k operátorovi Vodafone Czech Republic a. s. (dále jen „Vodafone“) je odkaz žalovaného nepřípadný – opírá se o smlouvu o obchodní spolupráci z 15. 4. 2014, která se však týká jen dodání předplacených karet, nikoliv dobíjecích kupónů. Co se týče operátora T-Mobile Czech Republic a. s. (dále jen „T-Mobile“), lze souhlasit se žalovaným, že Tabák Plus byl povinen informovat operátora o odběratelích dobíjecích kupónů. V průběhu dlouhodobé spolupráce těchto dvou subjektů však plnění této povinnosti nebylo operátorem vyžadováno ani sankcionováno. Konečně k operátorovi O2 Czech Republic a. s. (dále též „O2“) lze doplnit, že žalovaný nijak neprokázal, že by žalobce a) neplnil své smluvní povinnosti (např. zajistit prodejní a technická školení prodejce). Naopak plnění povinností žalobce a) (resp. Tabák Plus) dokládá dlouhodobá a bezproblémová spolupráce. Plnění příslušných povinností bylo svěřeno společnosti Tabák Plus a jejím zaměstnancům, a to s ohledem na to, že žalobce a) dosud s ohledem na okolnosti věci vlastními zaměstnanci nedisponoval. Navíc fakt, zda byly striktně dodržovány všechny informační povinnosti sjednané ve smlouvách s mobilními operátory, nevypovídá ničeho o tom, zda žalobce a) mohl pojmout podezření o podvodech na DPH při dalším oběhu kupónů.

19. Žalobci rovněž upozornili na dostatečnost přijatých opatření. Schéma obchodování zahrnovalo řadu opatření sloužících k důsledné identifikaci protistrany, ověření jejího plátcovství, posílení její odpovědnosti za řádný průběh transakcí a doložení její daňové kázně. Žalobce a) vyžadoval od svých obchodních partnerů výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopii osobních dokladů osob zastupujících zákazníky, výstup ze systému VIES ověřující, zda je odběratel k datu jednotlivých dodávek plátcem, kopii průkazu plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek, smlouvu se zákazníkem, plnou moc pro případného zástupce s notářsky ověřeným podpisem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpis s úhradou faktury, popř. doklad o převzetí hotovosti, čestné prohlášení o vývozu dobíjecích kupónů do jiného členského státu, dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kupónů k jednotlivým dodávkám. Tyto kontrolní mechanismy prokazují, že žalobce a) při své činnosti postupoval podstatně obezřetněji, než jsou standardní způsoby aprobované finanční správou. Žalovaný neuvedl žádná racionální opatření, která měla být ze strany žalobce a) při tomto typu velkoobchodního prodeje přijata, aby jej bylo možné realizovat bez rizika.

20. Přiměřenost opatření je nutno hodnotit z hlediska odvětví, v němž subjekt působí. U velkoobchodního prodeje běžného trafikového sortimentu nelze za přiměřené považovat prověřování existence faktického sídla zákazníka či jeho osobní návštěvu, ověřování majetkových poměrů zákazníků či prověřování plnění jejich závazků vůči státu. Bonita zákazníků byla důležitá toliko ve vztahu k hrazení závazků vůči žalobci a); v této oblasti žádné problémy nevznikaly. Ekonomické realitě neodpovídá ani představa žalovaného, že by zákazníci žalobci a) otevřeně sdělovali, jak hodlají s nakoupenými dobíjecími kupóny nakládat.

21. Dle žalobců tedy z aspektů zmíněných žalovaným žádné podezření o podvodném jednání odběratelů žalobce a) nevyplývalo, a to ani při zohlednění okolností ve vzájemném kontextu. Zmiňované trestní řízení se netýkalo žádného zákazníka, s nímž žalobce a) obchodoval v rozhodných obdobích. Bylo učiněno vše, co bylo v silách žalobce a) pro vyloučení podvodného jednání. Nic nedosvědčuje tvrzení žalovaného, že žalobce a) obchodoval s rizikovou komoditou a že si této skutečnosti měl být vědom – odkazy žalovaného na jím specifikované prameny jsou v tomto směru irelevantní či nepřípadné. Žalovaný nebyl oprávněn vybrat si, kterému daňovému subjektu odmítne nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalobce a) není v oblasti daní odborník, odbornou a personální kapacitou pro danou otázku naopak disponují daňové orgány, které měly sledovat dodržování daňových povinností jinými subjekty, a nikoli tuto svou kompetenci přenášet na žalobce a). Žalobce a) naplnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet prokázal, naopak daňové orgán neprokázaly, že by byly splněny podmínky pro možnosti odepření nároku na odpočet.

22. Z popsaných důvodů žalobci navrhli, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal žalobcům náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

23. Ve svém vyjádření k žalobě žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Na základě rekapitulace obsahu svého rozhodnutí tak mj. konstatoval, že žalobci předně rozporují samotnou existenci podvodu na dani z přidané hodnoty; k tomu žalovaný odkázal na body [36] až [47] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se touto otázkou podrobně zabýval, a dále na body [67] až [69] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se vypořádal s obdobnou odvolací námitkou. Žalobci namítají, že žalobci a) nelze přičítat k tíži jednání (neodvedení daně) subjektů, s nimiž žalobce a) nebyl ve smluvním vztahu. K tomu žalovaný odkazuje například na bod 28 rozsudku ve věci *Litdana*, v němž SDEU uvádí, že odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem lze podle ustálené judikatury nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci. Dle žalovaného tak zjevně není rozhodující, zda se jedná o subjekt nacházející se v dodavatelském řetězci v těsném sousedství osoby povinné k dani, tj. její přímý dodavatel či odběratel, nebo subjekt jakkoliv vzdálený osobě povinné k dani. Z judikatury SDEU v tomto směru nevyplývají jakákoliv omezení. Z hlediska naplnění podmínky existence chybějící daně je tedy stejně relevantní chybějící daň identifikovaná u všech označených subjektů ve schématu v bodu [36] žalobou napadeného rozhodnutí. Závěr, že chybějící daň nemusí být identifikována u přímého dodavatele a naopak že vědomost o podvodu na

dani z přidané hodnoty může být dána výlučně skutečnostmi vztahujícími se k přímému dodavateli, pak potvrzují i rozsudky Nejvyššího správního soudu.

24. Pokud jde o chybějící daň u společnosti Credit Mobile, žalovaný s odkazem na bod [38] žalobou napadeného rozhodnutí uvádí, že chybějící daň u této společnosti není dovozována toliko z její nekontaktnosti. Žalobci přitom dále polemizují o možném vysvětlení disproporce mezi zdanitelnými plněními vykázanými výše uvedenou společností na vstupu a na výstupu. Tvrzení žalobců je však nutno označit za ničím nepodloženou spekulaci, která však předpokládá, že společnost Credit Mobile opakovaně pořizovala zdanitelná plnění od žalobce a), ačkoliv nedokázala pro tato zdanitelná plnění získat odběratele, což žalovaný hodnotí jako krajně nepravděpodobné. Obdobně nepodložené je přesvědčení žalobců ohledně společnosti Bull-stav, u které dle žalobců lze dovodit, že by v případě podání přiznání k dani z přidané hodnoty měla nulovou daňovou povinnost. Argumentace žalobců je v obou případech *de facto* postavena na absurdním požadavku, aby u společnosti pro správce daně nekontaktní, resp. společnosti nepodávající daňová přiznání, bylo předpokládáno, že daň byla přiznána v zákonné výši, potažmo že společnosti nepodávající daňová přiznání by v případě jejich podání nevznikla daňová povinnost. Při takovém výkladu by následná nekontaktnost subjektu na pozici *missing trader* měla vždy za následek neexistenci podvodu na dani z přidané hodnoty, jelikož by byla znemožněna identifikace chybějící daně. Žalovaný má za to, že za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je třeba chápat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť i takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (viz rozsudek SDEU ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-159/17 *Dobre*).

25. Žalovaný také dodává, že za podmínek vymezených judikaturou SDEU dochází k odepření nároku na odpočet rovněž i u těch účastníků, kteří ani nemají ze své účasti na podvodu na DPH užitek (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C 439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, bod 57), a rovněž je v rámci ochrany systému DPH možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět mohl a měl, neboť podle obecné zásady práva EU nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*, bod 46). Žalovaný k tomu dále dodal, že odepření nároku na odpočet daně ani v obecné rovině nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že správce daně na některém článku řetězce vybírá daň, která ve státním rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil, nýbrž chrání smysl a účel Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, když nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Odepřením nároku na odpočet daně tak není sledováno zajištění úhrady chybějící daně, ale ochrana a zajištění fungování systému DPH. Žalovaný je proto přesvědčen, že výše chybějící daně nemusí být přesně vyčíslena.

26. Ke společnosti Credit Mobile žalobci dále uvedli, že v době vyřizování žádosti o mezinárodní výměnu informací probíhala v této společnosti změna jednatele. Dle odpovědi slovenského správce daně na žádost o mezinárodní výměnu informací byl pro místně příslušného správce daně nekontaktní nejen jednatel Z. S., ale též samotná obchodní společnost Credit Mobile (z doručené odpovědi je patrné, že na adrese sídla této

obchodní společnosti se nikdo nezdržuje a ani zde nepřebírá poštovní zásilky). Dále je dle žalovaného třeba doplnit, že pouhá skutečnost, že odpověď na žádost o mezinárodní výměnu byla odeslána dne 11. 3. 2015, neznamená, že k tomuto konkrétnímu datu probíhalo prověřování požadovaných skutečností. Samotné vyřízení žádosti o mezinárodní výměnu informací zahrnuje celou řadu navazujících kroků, které z povahy věci nemohou být reálně provedeny v průběhu jediného dne. Tuto skutečnost ostatně podporuje i fakt, že z obsahu písemností tvořících přílohu odpovědi na žádost o mezinárodní výměnu informací vyplývá, že úkony směřující k prověření požadovaných skutečností byly prováděny v období od října 2014 do ledna 2015. Žalobci pak bez jakékoliv argumentace uvádějí, že není rozhodující, zda je určitý subjekt aktuálně kontaktní, ale zda tomu tak bylo v době uskutečnění předmětných transakcí. Žalovaný tento ničím nepodložený závěr považuje za nesprávný. Obecně je snahou subjektů zapojených v podvodných řetězcích transakcí po nejdelší možnou dobu budit zdání bezproblémového a řádného fungování, jejich nekontaktnost se pak logicky projeví až následně, a to v okamžiku, kdy se správce daně pokusí podvod rozkrýt, s touto snahou nezřídka souvisí i zmiňovaná změna jednatele. Na podvodné úmysly daňového subjektu tedy bezpochyby může poukazovat i jeho následná snaha vyhýbat se kontaktu se správcem daně.

27. Pokud jde o námitku, že správce daně společnosti Bull-stav vedl jednání se zmocněncem společníka výše uvedeného subjektu, nikoliv subjektu samotného, žalovaný uvádí, že se v tomto případě jednalo o jediný kontakt, který se s osobou jakkoliv spojenou se společností Bull-stav podařilo navázat; jak je patrné ze žalobou napadeného rozhodnutí, pokusil se příslušný správce daně kontaktovat i jednatele výše uvedené společnosti, avšak bez úspěchu. Pro existenci chybějící daně a její podvodný charakter jsou nicméně zásadní skutečnosti odlišné.

28. Pokud jde o odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), ten považuje žalovaný za nepřípadný. V posuzované věci totiž byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty, když se žalovaný zabýval jak chybějící daní (srov. body [38] až [45] žalobou napadeného rozhodnutí – v posuzované věci byla identifikována chybějící daň v případě zdanitelných plnění dodaných všem jeho odběratelům, jak je patrné ze schématu v bodu [36] žalobou napadeného rozhodnutí, v němž jsou podbarveny subjekty, u nichž byla identifikována chybějící daň), tak nestandardními okolnostmi (viz bod [46] žalobou napadeného rozhodnutí), z nichž je patrné, že chybějící daň představuje důsledek podvodu na dani z přidané hodnoty, nikoliv hospodářské selhání některého ze zapojených subjektů. Samotná účast žalobce a) v řetězcích transakcí zasažených podvodem tedy v posuzované věci byla prokázána, a proto žalovaný provedl vědomostní test a posoudil, zda lze žalobce a) za účast v podvodu na dani z přidané hodnoty v souladu s judikaturou SDEU činit odpovědným. V odkazovaném rozsudku vyjádřený požadavek na prokazování podvodného jednání žalobce a) pak žalovaný považuje za rozporný s relevantní judikaturou SDEU, jelikož je v rozporu s povinností správce daně odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i v případě, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty toliko vědět měl a mohl a nepřijal rozumná opatření, aby vlastní účasti v podvodem zasažených transakcích zabránil.

29. Žalobci dle žalovaného nezpochybňují jednotlivé objektivní okolnosti identifikované správcem daně či žalovaným, avšak zpochybňují možnost s ohledem na tyto okolnosti získat povědomost o zasažení zdanitelných plnění podvodem. K vědomosti ohledně vyšetřování daných transakcí Policií ČR tak žalobci jednak namítají, že se týkalo jedné konkrétní společnosti, v jiných případech naopak prověřování mělo probíhat bez vazby na konkrétní subjekt. Tato argumentace je však založena na izolování jednotlivých objektivních okolností a ignorování jejich vzájemného kontextu. Žalovaný na tomto místě odkazuje na body [70] až [87] žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný se snahou zpochybnit význam jednotlivých objektivních okolností vypořádal. Žalovaný pak akcentuje nutnost posuzovat význam zjištěných objektivních okolností v jejich vzájemném kontextu, jelikož právě u žalobce a) nastal současný výskyt veškerých identifikovaných objektivních okolností.

30. Pokud jde o žalobní námitku vztahující se k reálné využitelnosti dobíjecích kupónů v jiném členském státě, žalovaný nemůže souhlasit s přesvědčením žalobců, že by vypořádáním této odvolací námitky jakkoliv přisvědčil jejich argumentaci. Žalovaný naopak žalobci a) vytkl, že ačkoliv mu bylo zřejmé, že tyto dobíjecí kupóny jsou využitelné výhradně pro tuzemská telefonní čísla, jejich upotřebitelností na slovenském trhu se nezabýval, což činit měl zejména s ohledem na vědomost o podvodném jednání spojeném s mezinárodním obchodem s tímto zbožím. Stejně tak dílčí souhlas žalovaného ohledně postavení personálně propojené distribuční společnosti na tuzemském trhu nemá jakýkoliv vliv na význam této objektivní okolnosti. Naopak žalovaný zdůraznil velikost distribuční sítě personálně propojené společnosti v kontextu s odběrateli žalobce a) v jiném členském státě, kteří zjevně takovými distribučními kapacitami nedisponovali.

31. V případě námitky týkající se rozdílné sazby DPH v tuzemsku a na Slovensku ve vztahu k rentabilitě ekonomické spolupráce žalobce s obchodními partnery, je třeba žalobcům přisvědčit v tom, že mezní cena bez DPH je skutečně v obou státech odlišná, význam této skutečnosti pro věc zde posuzovanou je však nulový, a to s ohledem na reálnou neupotřebitelnost dobíjecích kupónů [v žalobcem a) dodávaném objemu] mimo tuzemsko. Pokud by totiž slovenským daňovým subjektem byla dosažena žalobci uvedená maximální marže, následné dodání dobíjecího kupónu v tuzemsku by se muselo uskutečnit za cenu vyšší, než byla nominální hodnota dobíjecího kupónu. Uvedená žalobní námitka je tedy zcela formalistická a její důvodnost je vázána na vytržení uvedené objektivní skutečnosti z kontextu veškerých dalších zjištění.

32. Žalovaný tak trvá na svém závěru, že v posuzované věci bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce a) věděl, že se účastní podvodného jednání. Zejména s ohledem na vědomost žalobce a) o dřívějším vyšetřování podvodů s danou komoditou žalobci a) muselo být zřejmé, že jím dodávaná zdanitelná plnění jako reálně neupotřebitelná v jiném členském státě, do něhož měla být odběrateli žalobce přemístěna, nebudou užita ke generování legálního ekonomického zisku, ale právě k páchání podvodu, o jehož existenci měl žalobce a) z minulosti nesporné povědomí. Další objektivní okolnosti konstatované žalovaným tak v zásadě pouze dokreslují správnost závěru žalovaného o vědomosti žalobce a) o podvodu na dani z přidané hodnoty, když je z nich mimo jiné zřejmá vědomost žalobce a) o vysokém riziku odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

33. Dle svého názoru se žalovaný k námitce, dle níž žalobce a) přijal dostatečná opatření k tomu, aby eliminoval možnost podvodného jednání (resp. eliminoval případné riziko zapojení do podvodu na DPH), vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Nyní pak žalovaný uvádí jen to, že přijetí jakýchkoliv opatření, která však nezabrání daňovému subjektu v jeho zapojení do podvodem zasažených transakcí, nemůže být v situaci, kdy si je daňový subjekt existence podvodu na dani z přidané hodnoty vědom, jakousi poukázkou na přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Smyslem přijatých opatření totiž musí být zamezení v účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, nikoliv samotné formální zavedení takových opatření *per se* za účelem zajištění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. procesní okolnosti řízení před soudem

34. Soud byl již při podání žaloby žalobci informován, že usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2017, č. j. KSBR 38 INS 9815/2017-A-11, byl zjištěn úpadek žalobce a) a insolvenčním správcem žalobce a) byl jmenován žalobce b). Poté byl usnesením téhož soudu ze dne 6. 10. 2017, č. j. KSBR 38 Ins 9815/2017-B-11, na majetek dlužníka, tedy žalobce a), prohlášen konkurs.

35. Dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, publikovaného pod č. 3767/2018 Sb. NSS, však „[s]*kutečnost, že je vedeno insolvenční řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem, nemá vliv na soudní řízení ve správním soudnictví; ustanovení § 140a (přerušení řízení), 140b (zákaz vydání rozhodnutí) a 140c (nově zahájená řízení) insolvenčního zákona se na správní soudnictví nevztahují.*“ Zároveň dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017-35, skutečnost, že insolvenční soud prohlásil v průběhu řízení o kasační stížnosti konkurs na majetek žalobce, nemá vliv na pokračování kasačního řízení [nepřerušuje se řízení dle § 263 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)], neboť právní závěry učiněné rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, platí ve vztahu k insolvenčnímu řízení jako celku, nikoliv pouze k jeho etapě od zjištění úpadku do rozhodnutí o způsobu řešení úpadku. Zdejší soud tak neměl důvod modifikovat běžný průběh řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, zejména tedy uvažovat o případném přerušení řízení.

36. Zároveň Krajský soud v Brně musel zohlednit, kdo je za popsané situace oprávněn podat žalobu, zda je to dlužník, jeho insolvenční správce, či zda jsou to případně oba tyto subjekty. S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018-42, vychází zdejší soud z posledně uvedené varianty, tedy že k podání žaloby byli aktivně legitimováni oba nynější žalobci, tedy žalobce a) v postavení dlužníka dle insolvenčního zákona a žalobce b) v postavení jeho insolvenčního správce (v podrobnostech např. bod [10] zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018-42).

V. Ústní jednání

37. Při ústním jednání dne 27. 4. 2021 žalobci podrobně navázali na svou žalobní argumentaci. V tomto smyslu se věnovali důvodům vzniku žalobce a) v souvislosti s restrukturalizací koncernu, přičemž rozvinutí činnosti žalobce a) zabránily kroky správce daně. Správce daně a následně žalovaný pak nesprávně pojali a aplikovali koncept podvodu na dani z přidané hodnoty, kdy jednak neprokázali (s výjimkou společnost One line) chybějící

daň, jednak neunesli své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzené vědomosti žalobce a) o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Pakliže byla v omezeném rozsahu detekována chybějící daň, nemělo to vést k úplnému odmítnutí nároku na odpočet daně (přitom se, jak žalobci zdůrazňují, jedná o nárok, nikoli o dobrodiní správce daně a odmítnout nárok na odpočet daně je možné jen výjimečně a za splnění přísných podmínek). Pro možnost konstatování chybějící daně je nedostatečné, pokud se tento závěr opírá toliko o nekontaktnost odběratele (zde žalobci odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Obdobně daňové orgány zaujaly nesprávné a chybné stanovisko k vědomostnímu prvku u žalobce ve vztahu k tvrzenému podvodu na DPH. Pokud daňové orgány chtěly, aby jejich závěry v tomto směru obstály, bylo třeba, aby provedly analýzu standardů konkrétního typu obchodování a ty realisticky vyhodnotily, a nikoli aby vycházely toliko ze svých ideálních a abstraktních představ o tom, jak má podnikání a obchodování vypadat. V tomto smyslu žalobci odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a zejména pak na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33 (především bod [12] tohoto rozsudku).

38. Nesprávné jsou dle žalobců i argumenty správce daně a žalovaného o tom, na základě čeho měl žalobce a) vědět, že dobíjecí kupóny jsou rizikovou komoditou – neobstojí odkazy na to, že existuje nějaký rozsudek, v němž se objeví konstatování, že se o rizikovou komoditu jedná. Pokud pak správce daně věděl, že je dáno riziko podvodů na DPH, je otázkou, proč na základě týchž znalostí, jaké potenciálně připisuje žalobci a), ve věci nezasáhl dřív. Obdobně jsou mylné či nedostatečné závěry daňových orgánů ohledně využitelnosti dobíjecích kupónů na Slovensku, charakteru odběratelů, ekonomické rentability obchodování či nestandardnosti smluv. V případě posledně uvedeného bodu žalobci pochybují o tom, zda se vůbec jedná o objektivní podmínku posuzovatelnou v souvislosti s podvody na DPH. Pokud pak jde o kontrolní mechanismy, které byly či měly být přijaty za účelem vyloučení účasti na podvodu na DPH, uvádí žalobci, že závěry napadeného rozhodnutí nejsou správné, k čemuž přistupuje, že v souladu se závěry formulovanými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, stíhalo správce daně (či žalovaného) důkazní břemeno ohledně „zlé víry“ žalobce o existenci podvodu na DPH.

39. Žalovaný odkázal na své písemné vyjádření k žalobě. V případě konstatování podvodu na PDH bylo ve zprávách o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí vždy odkazováno na nestandardní okolnosti transakcí, které umožňovaly závěr o tom, že šlo o organizovaný podvodný řetězec. Zároveň chybějící daň, v rozporu s tím, co naznačují žalobci, nemusí být detekována jen u přímého obchodního partnera daňového subjektu (přímého odběratele), nýbrž může být zjištěna v kterémkoli stupni řetězce, přičemž pak je rozhodné, zda daňový subjekt o (možném) podvodu na DPH věděl, potažmo vědět mohl.

40. Při jednání soud neprováděl k důkazu materiály, které žalobci přiložili k žalobě. Ověřil totiž, že stejné podklady jsou součástí správního spisu. Obsahem správního spisu se přitom ve správním soudnictví dokazování v zásadě neprovádí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publikovaný pod č. 2383/2011 Sb. NSS).

VI. Posouzení věci soudem

41. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

42. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobce a) prokázal naplnění hmotněprávních i formálních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně na vstupu podle § 72 a 73 zákona o DPH. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti o oprávněnosti tohoto nároku, neboť dospěl k závěru, že se žalobce a) stal účastníkem řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH. Podstatou sporu nyní je, zda žalovaným bylo prokázáno, že žalobce a) o tomto podvodu věděl (popř. vědět mohl), resp. zda přijal taková opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránil.

VI. a) Teoretická východiska a shrnutí relevantní judikatury

43. Hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývají z § 72 a 73 zákona o DPH. V rámci hmotněprávních podmínek (§ 72 zákona o DPH) správce daně zjišťuje, zda plnění bylo opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012, *Bonik EOOD*, C-285/11, bod 31). Formální podmínky vyplývají z § 73 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví, že nárok na odpočet prokazuje plátce daňovým dokladem, který vystavil plátce a který splňuje náležitosti stanovené zákonem o DPH. Jsou-li zmíněné podmínky splněny, je daňovému subjektu nárok na odpočet přiznán a nesmí být nijak omezen. Výjimku však představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, dále jen „*věc Mahagében*“, bod 41).

44. Pojem podvod na DPH se týká situací, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, dále jen „*věc Optigen*“, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, dále jen „*věc Kittel*“).

45. Posuzování subjektivní stránky jednání žalobce a), tedy hodnocení jeho vědomosti o daňovém podvodu, souvisí s interpretací daňového podvodu. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 daného rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo

součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

46. Z judikatury SDEU tedy vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely šesté směrnice (Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně) považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*).

47. Uvedené principy přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ve věci *Ondřejovická strojírna, spol. s r.o.*, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, *MAKRO Cash & Carry ČR*, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

48. Existence podvodu na DPH sama o sobě neznamená, že daňovému subjektu nelze přiznat nárok na odpočet. Je-li řetězec obchodů zasažen podvodem, správce daně musí prokázat, že daňový subjekt o svém zapojení do takového řetězce věděl nebo vědět mohl. Vědomost daňového subjektu o podvodném řetězci zakládají situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (objektivní okolnosti). Příkladmo se může jednat o situace, kdy daňový subjekt jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, daňový subjekt má informace o možné problémovosti obchodních partnerů či transakce nebo jednání smluvních stran vykazuje jiné nestandardnosti. Je nutné přihlížet k prostředí, v jakém se daňový subjekt pohybuje, k obchodním, platebním a záručním podmínkám, ke zkušenostem a obchodní historii daňového subjektu. Jsou-li shledány objektivní okolnosti svědčící o nestandardnosti transakcí, daňové orgány dále zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se vyhnul své účasti na podvodu. Aby bylo možno konstatovat, že daňový subjekt jednal v dobré víře, vyžaduje se určitá míra obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích. Mezi standardní preventivní opatření patří např. řádné ověřování obchodního partnera, prověření jeho důvěryhodnosti a solventnosti před zahájením spolupráce, získání informací o obchodovaném výrobku, úprava smluvních, platebních a záručních podmínek, provádění kontrol a dodávek zboží, archivace obchodní komunikace apod. Nepřijme-li daňový subjekt dostatečná opatření, lze s přihlédnutím k objektivním okolnostem tvrdit, že

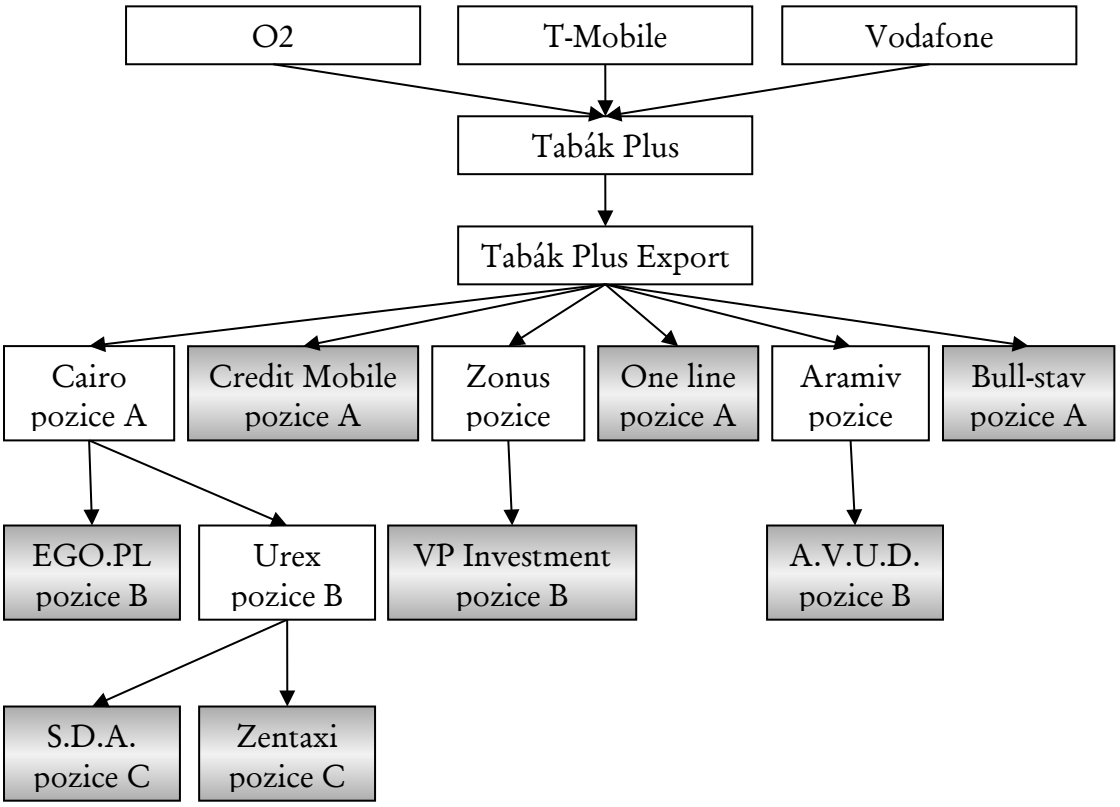
daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to bez ohledu na to, zda měl z prodeje zboží prospěch či nikoliv.

VI. b) Aplikace na projednávanou věc

VI. b) 1. K existenci podvodu na DPH

49. Krajský soud v Brně se předně zabýval otázkou naplnění tzv. objektivní podmínky odpovědnosti daňového subjektu, tj. existence podvodu na DPH.

50. Správce daně obsáhle popsal svá kontrolní zjištění týkající se průběhu daňové kontroly a existence podvodu na DPH v tom, že byla zjištěna chybějící daň na stranách 28 až 41 zprávy o daňové kontrole č. j. 3966183/17/3004-60564-708299 (dále jen „zpráva o daňové kontrole 1“), resp. na stranách 28 až 44 zprávy o daňové kontrole č. j. 3966531/17/3004-60564-708299 (dále jen „zpráva o daňové kontrole 2“; zde soud poznamenává, že zpráva o daňové kontrole 1 se týká zdaňovacího období červen 2014, zatímco zpráva o daňové kontrole 2 se týká zdaňovacích období září až listopad 2014, přičemž kontrolní zjištění v nich obsažená jsou prakticky totožná). Správce daně konstatoval, že žalobce a) v kontrolovaných zdaňovacích obdobích pořizoval služby (předplacené dobíjecí kupóny) od kapitálově a personálně propojené obchodní korporace Tabák Plus. V červnu 2014 nakoupil tyto služby v objemu 25 449 039,66 Kč, v září 2014 v objemu 21 279 217,87 Kč, v říjnu 2014 v objemu 23 633 179,42 Kč a v listopadu 2014 v obejmu 10 630 755, 67 Kč (v červenci a srpnu 2014 tak učinil v objemu přes 25, resp. 26 milionů Kč, avšak tato zdaňovací období nejsou předmětem nynější žaloby – ani zde však správce daně nárok na odpočet DPH neuznal). Žalobce a) přijaté služby dále poskytoval různým obchodním korporacím se sídlem na Slovensku (pozice A), které je následně poskytovaly obchodním korporacím se sídlem v tuzemsku nebo v Polsku (pozice B). Služby byly dále poskytovány obchodním korporacím v tuzemsku či na Slovensku (pozice C). Schéma dodávek dobíjecích kupónů lze vyjádřit následovně (šedé pole znázorňuje místo, kde došlo ke ztrátě/neodvedení DPH, přičemž toto schéma je obsaženo jak v předmětných zprávách o daňové kontrole, tak v bodě [36] žalobou napadeného rozhodnutí):



51. Společnosti vyskytující se na pozici A jsou slovenskými odběrateli žalobce a) (Cairo, Credit Mobile, Zonus, One line, Aramiv a Bull-stav). Na pozici B vystupovali polští plátci daně EGO.PL, Sp. z o. o. a UREX Spólka ZOO, odebírající kupóny od společnosti Cairo, a dále tuzemské společnosti VP Investment, s. r. o., odebírající kupóny od společnosti Zonus, A.V.U.D grup CZ, s. r. o. odebírající kupóny od společnosti Aramiv. Na pozici C se nacházela slovenská společnost S.D.A. s. r. o. a tuzemská Zentaxi s. r. o., které odebíraly kupóny od polské společnosti Urex. Podle žalovaného tkví chybějící daň na společnostech Credit Mobile, One line, Bull-stav, EGO.PL, VP Investment, A.V.U.D., S.D.A. a Zentaxi.

52. Ke společnosti Credit Mobile správce daně uvedl, že z informace poskytnuté slovenským správcem daně dne 7. 4. 2015 na žádost o informace vyplynulo, že společnost nemá na adrese zapsané v rejstříku vymezeny žádné prostory, nezdržuje se zde a není zde označena. Jde o nekontaktní subjekt (viz s. 36 zprávy o daňové kontrole 1 a s. 38 zprávy o daňové kontrole 2). Dále na straně 57 až 59 zprávy o daňové kontrole 1 správce daně shrnul, že daná společnost *„uskutečňuje obchody s dobíjecími kupóny tuzemských mobilních operátorů v řádech milionů Kč, přitom z veřejně dostupných zdrojů nevyplývá, že by se veřejně prezentovala jako obchodník s tímto druhém plnění, či že by disponovala odpovídajícím majetkovým zázemím.“* Nadto předmětná společnost *„ve výkazu ziskov a strat za rok 2013 (tento byl v době uskutečňování obchodních případů nejaktuálnějším účetním výkazem obchodní korporace), (...) dlouhodobě deklaruje výnosy a náklady z hospodářské činnosti v řádech statisíců EUR, přitom vykazuje pouze velmi nízký výsledek hospodaření z hospodářské činnosti (výše výsledku hospodaření z hospodářské činnosti odpovídala -0,05 % výnosů z hospodářské činnosti v roce 2013, 0,27 % v roce 2014, -11,71 % v roce 2015 a 3,00 % v roce 2016). Skutečnost, že je obchodní korporace CREDIT MOBILE vůči místně příslušnému správci daně nekontaktní, je tedy jednou, nikoliv jedinou indicií, svědčící ve prospěch závěru správce*

daně o existenci podvodného řetězce.“ (obdobně viz s. 59 až 62 zprávy o daňové kontrole 2) Tyto závěry přejal žalovaný zejména do bodu [37] svého rozhodnutí.

53. Podle správce daně absence materiálního zázemí, přeprodej plnění s minimálním cenovým navýšením a špatná komunikace se správcem daně patří mezi charakteristické rysy obchodních korporací vzniklých za účelem zapojení do řetězce zasaženého podvodem, jejichž cílem je ztížit detekci podvodného jednání ze strany správce daně. Zdůraznil rovněž fakt, že odběratel ve svých daňových přiznáních sice vykazoval nabytí služeb ze zahraničí osvobozených od daně, nicméně již nepřiznával žádné intrakomunitární plnění ve prospěch tuzemských plátců DPH na výstupu a vykazoval rovněž pouze nízká plnění na Slovensku. Z toho je podle správce daně zřejmé, že odběratel sice přiznal přijetí služeb od žalobce a), nicméně nepřiznal následné poskytnutí těchto služeb, tj. ani daň z pořízení dobíjecích kupónů. V takovém případě lze podle správce daně u Credit Mobile konstatovat existenci chybějící daně. Navíc podle správce daně při souhrnném srovnání účetních výkazů Credit Mobile s objemy dobíjecích kupónů dodanými od žalobce a) a společnosti Tabák Plus v roce 2014 lze konstatovat, že odběratel nepřiznal všechna plnění poskytnutá těmito dodavateli. Správce daně odmítl rovněž úvahu žalobců, že odběratel přestal být kontaktní až dlouho po uskutečnění prověřovaných transakcí. Z odpovědi na žádost o informace podle správce daně plyne, že společnost byla nekontaktní již před lednem 2015, přičemž minimálně do listopadu 2014 odběratel komunikoval s žalobcem a). Pokud odběratel komunikuje s dodavateli, ale nekomunikuje se správcem daně, lze takové jednání označit za nestandardní.

54. Soud je toho názoru, že závěr správce daně, ke kterému se přihlásil i žalovaný, o existenci chybějící daně u Credit Mobile je dostatečně podložen důkazy. Nebyl učiněn toliko na základě úvahy o nekontaktnosti odběratele. Společnost vykazovala rysy naznačující možné zapojení do podvodných jednání (virtuální sídlo, minimální cenové navýšení při prodeji zboží, nekontaktnost). Z jejích účetních výkazů bylo zjištěno, že přestože vykazovala nabytí plnění od žalobce a), nevykazovala již zpětné dodání do České republiky (kde by kupóny mohly být reálně využity – viz také níže), případně poskytnutí těchto služeb na Slovensku (což by bylo důvodem k úhradě DPH). Takový způsob podnikání je krajně nepravděpodobný. Zároveň není možné přijmout myšlenku, že za daných skutkových okolností by z nekontaktnosti daného subjektu bylo možné naopak vyvozovat, že daň byla uhrazena, pakliže jiné okolnosti nasvědčujíc tomu, že daň uhrazena nebyla. Existenci chybějící daně tak lze podle soudu ze shromážděných důkazů vyvodit [v této souvislosti srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, dle kterého neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty].

55. Skutečnost, že na odběrateli One line tkví chybějící daň, žalobci nezpochybňovali. Ani soud se proto touto otázkou blíže nezabýval. Ze zpráv o daňové kontrole plyne, že předmětná společnost za příslušná zdaňovací období nepřiznala ani neodvedla daň (viz s. 38 zprávy o daňové kontrole 1 a s. 41 zprávy o daňové kontrole 2).

56. K odběrateli Bull-stav správce daně od informací slovenského správce daně ze dne 30. 6. 2015 zjistil, že společnost je nekontaktní a že se věnovala výlučně stavební činnosti. O tom

svědčila i účetní závěrka Bull-stav, nebo vyjádření L. S., smluvní zástupkyně. Uvedené důkazy jsou podle soudu dostatečné ke konstatování chybějící daně, neboť zástupkyně společnosti i účetní výkazy popírají, že by odběratel dobíjecí kupóny od žalobce a) pořizoval. Závěr správce daně, že na tomto článku řetězce spočívá chybějící daň, proto lze akceptovat. Argumentovali-li žalobci tím, že nebylo řádně doloženo oprávnění paní S. jednat jménem Bull-stav a vyjadřovat se k činnosti této společnosti, soud takové úvahy nepovažuje vzhledem k okolnostem věci za nosné. Z odpovědi slovenského správce daně v rámci výměny informací je zřejmé, že paní S. *„bola splnomocnená v daňovom konaní v období, v ktorom mali prebehnúť dané obchodné transakcie so společnostou Tabák Plus Export“* (viz písemnost A 36 správního spisu). Úvahy o tom, že pokud byla zmocněna společníkem společnosti, nikoliv jeho jednatelem, považuje soud za nepřípadné. Pokud slovenský správce daně považoval oprávnění paní S. jednat za společnost za dostatečné, nelze bez bližší znalosti plné moci či dalších okolností případu její vyjádření zpochybňovat; navíc za situace, kdy jiný pověřený zástupce společnosti se slovenským správcem daně nekomunikoval a paní S. tak byla jedinou osobou, která ve spojení se společností Bull-stav se slovenským správcem daně komunikovala. K „těžkostem“ v komunikaci se společností Bull-stav se žalovaný podrobněji vyjádřil v bodě [69] žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž tam uvedené skutečnosti shledává zdejší soud za relevantní a podložené.

57. Společnost Aramiv (na pozici A) přiznala pořízení dobíjecích kupónů až v rámci dodatečného daňového přiznání, přičemž dodatečně doměřená daň nebyla uhrazena (viz např. úřední záznam ze dne 28. 4. 2015 nebo s. 37 zprávy o daňové kontrole 1). Dobíjecí kupóny měly být dodány následně tuzemské společnosti A.V.U.D. Grup (pozice B); tato společnost však podle zjištění správce daně přijetí služeb z jiného členského státu v rozhodných zdaňovacích obdobích nevykázala a tkví na ní chybějící daň.

58. Další část řetězce byla realizována skrze slovenskou společnost Cairo (pozice A). Ta přijetí služeb od žalobce a) vykázala. Jednatel potvrdil, že s dobíjecími kupóny manipuloval pan V. S. a další dvě osoby. Kupóny neviděl, následně byly předávány do Polska (viz odpověď slovenského správce daně na výměnu informací). Podle pana S. vše organizoval polský odběratel, přeprava probíhala v taškách autem. EGO.PL (pozice B) si neplní své daňové povinnosti a nepodává přiznání (viz odpověď polského správce daně ze dne 1. 6. 2015). Oproti tomu společnost Urex (pozice B) přijetí kupónů přiznala a následně je dodala společnostem S.D.A. a Zentaxi (pozice C). Tuzemská Zentaxi nepřiznala přijetí plnění od dodavatele Urex, ani neodvedla příslušnou DPH. Obdobně slovenská S.D.A. podle jejího jednatele žádné služby od Urex nepřijala, ani s ní jinak neobchodovala, příslušnou DPH tedy neodvedla.

59. Konečně k poslední části řetězce lze uvést, že Zonus (pozice A) měla českého jednatele, který potvrdil obchodování s dobíjecími kupóny, tj. jejich dopravu na území Slovenska a následný vývoz zpět odběrateli VP Investment (pozice B). Tento odběratel však přijetí služeb od svého slovenského dodavatele nepřiznal, ani neodvedl daň; pro správce daně byl nekontaktní.

60. Ke všem článkům dodavatelsko-odběratelského řetězce soud shrnuje, že všichni odběratelé na pozici A vykazovali v obchodních transakcích s žalobcem a) určité podezřelé rysy. Jednalo se o slovenské společnosti, které se nezabývaly prodejem dobíjecích kupónů českých mobilních operátorů, neměly síť následných odběratelů, které by kupóny dodávaly zpět do tuzemska. Bylo tedy možné usuzovat, že nebudou prodávat služby

konečným zákazníkům, ale že je budou přeprodávat dál, o čemž svědčilo rovněž množství obchodovaných kupónů. Existovalo tedy nezanedbatelné riziko, že dojde ke vzniku chybějící daně. Jak vyplývá z výše uvedeného nákresu obchodního řetězce, někteří odběratelé na pozici A kupóny dále přeprodávali dalším společnostem. To mohl mít za cíl znepřehlednit výsledný řetězec, v němž k úniku DPH došlo až na dalších pozicích.

61. Žalobci argumentovali, že pokud došlo ke ztrátě DPH až u dalších článků v řetězci, nelze to žalobci a) klást k tíži v souladu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaného pod č. 3705/2018 Sb. NSS. V tomto ohledu je však třeba mít na paměti, že vzhledem k výše akcentovaným podezřelým rysům obchodních partnerů žalobce a), jakož i k charakteru obchodovaného zboží (jeho reálná využitelnost pro zákazníky na území Slovenska byla nízká, navíc objemy relevantních obchodů mnohonásobně přesahovaly obchody s kupóny realizované v tuzemsku – viz také níže) mohly (a měly) obezřetnému podnikateli již při dodání dobíjecích kupónů odběratelům na pozici A vzniknout pochybnosti o ekonomické racionalitě takového obchodování. Nelze tedy říci, že by žalobci a) byly vyčítány okolnosti zjištěné až *ex post*; již při zahájení obchodování si podle soudu musel či mohl být vědom, že řetězec může být zasažen podvodem na DPH. Navíc o nestandardnosti či trestnosti některých aspektů dané činnosti měl žalobce a) povědomost z předchozí činnosti kapitálově propojené společnosti Tabák Plus. Pokud žalobce a) do takto nastaveného modelu obchodování dobrovolně vstoupil, má soud za to, že lze hovořit o vědomosti žalobce a) o tom, že se nárokováním odpočtu účastní podvodného jednání v řetězci, jehož jediným důvodem existence bylo vylákání odpočtu a následné neuhrazení odpovídající DPH některým z odběratelů v řetězci. Lze tak souhlasit se závěrem správce daně na straně 41 zprávy o daňové kontrole 1 (resp. s. 43 zprávy o daňové kontrole 2), že je nutné na předmětné obchodní transakce *„nahlížet jako na účelově vytvořené s jediným cílem profitovat na systému daně z přidané hodnoty“*.

62. Navíc, jak vyplývá z rozsudku např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, tak podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen (srov. zejména body [33] až [37] citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu).

63. Lze tak uzavřít, že obchodní transakce spočívající v opakovaném intrakomunitárním přeprodávání kuponů s fixní nominální hodnotou spíše než o smysluplné ekonomické činnosti zúčastněných subjektů svědčí o snaze znesnadnit odhalení podvodu na DPH prostřednictvím znepřehlednění struktury podvodného řetězce (obdobně srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 11. 2019, č. j. 50 Af 14/2016-157). Soud má tedy ve shodě s žalovaným za to, že byla prokázána existence chybějící daně na všech koncových článcích řetězce a že skutkové okolnosti případu jednoznačně nasvědčují tomu, že žalobce a) o rizikovosti předmětných transakcí i o možné ztrátě DPH u některého z dalších článků řetězce musel být obeznámen. Pokud vědomě přijal uvedené schéma obchodování s jeho možnými riziky, musí nést daňové dopady takového jednání.

Objektivní podmínku odpovědnosti žalobce a) za podvodné jednání tak lze mít za splněnou.

VI. b) 2. Vědomost žalobce a) o podvodu na DPH

64. Dále soud hodnotil naplnění subjektivní podmínky, tedy zda žalobce a) o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl, případně zda přijal taková opatření, která by vyloučení jeho účasti na podvodu zabránila. Některých aspektů dané věci se soud dotkl již výše.

Objektivní okolnosti

65. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2017, č. j. 2625282/17/3004-60564-708299, popsal objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčily o tom, že si žalobce a) před zahájením zmíněných operací musel být vědom, že se účastní řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH. Jednalo se o vědomost žalobce a) o existenci podvodu na dani v předcházejících zdaňovacích obdobích, nízkou reálnou využitelnost dobíjecích kupónů v jiném členském státě, charakter odběratelů ze Slovenska (neprezentovali se jako obchodníci s dobíjecími kupóny), ekonomickou nerentabilitu spolupráce s žalobcem a), formální včlenění žalobce a), odlišný předmět ekonomické činnosti odběratelů, nestandardnost smluv s odběrateli (vyžadování nestandardních garancí) a nedodržování podmínek smluv s operátory. Podle správce daně byl v daňovém řízení zjištěn *„dostatek objektivních okolností svědčících o nestandardnostech realizovaných obchodních případů, které, přestože samy o sobě nesvědčí o nezákonném jednání daňového subjektu, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících okolností, které spolehlivě a jednoznačně směřují k závěru, že daňový subjekt musel vědět o existenci podvodného jednání na dani z přidané hodnoty“* (viz např. s. 51 zprávy o daňové kontrole 1).

66. Žalobci každou ze zmíněných dílčích objektivních okolností zpochybňují. Jsou přesvědčeni, že žádná z nich nesvědčí o vědomosti žalobce a) o tom, že se účastní podvodného jednání.

67. Soud souhlasí s žalovaným (popř. správcem daně), že žalobce a) si musel či mohl být již při zahájení obchodování vědom toho, že se přeshraničním obchodováním s dobíjecími kupóny, využitelnými toliko na čísla tuzemských operátorů, zapojil do obchodů s rizikovou komoditou ve vztahu k možnému vzniku podvodu na DPH (což ostatně soud konstatoval již výše při zkoumání naplnění objektivní podmínky). V této souvislosti nelze přehlédnout, že žalobce a) byl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jednou ze tří majetkově a personálně propojených obchodních korporací působících na trhu s dobíjecími kupóny [žalobce a), Tabák Plus, Valmont]. Statutárním orgánem všech společností byl Ing. R. J. Přestože tedy žalobce a) byl nově vzniklou společností, jeho statutární orgán měl díky svému angažmá v obchodních korporacích Tabák Plus a Valmont dlouhodobé zkušenosti s obchodováním s touto komoditou. Tabák Plus byl v letech 2010 až 2012 kontaktován policií s žádostí o spolupráci při prošetřování intrakomunitárních transakcí s dobíjecími kupóny. Není rozhodné, že prošetřování se týkalo jiného odběratele, podstatné je, že osobám působícím v obchodním vedení žalobce a) muselo být zřejmé, že dodávání dobíjecích kupónů do zahraničí lze považovat za rizikové obchodování, při němž může docházet k úniku DPH.

68. Ztotožnit se lze rovněž s úvahou žalovaného o nízké reálné využitelnosti dobíjecích kupónů dodávaných na Slovensko. Mezi účastníky není sporu o tom, že kupóny mobilních operátorů byly využitelné pouze na tuzemská telefonní čísla. Zcela nestandardní pak je, pokud do zahraničí byly dodávány objemy dobíjecích kupónů mnohonásobně převyšující objem kupónů pořízených v tuzemsku majetkově propojenou společností Valmont, která disponovala distribučním řetězcem více než sta prodejen, potažmo prodejních míst. Podle soudu není rozumně představitelné, že by na Slovensku mohlo být využito pro koncové zákazníky několikrát větší množství dobíjecích kupónů než v ČR. Docházelo-li k vývozu takového množství dobíjecích kupónů, muselo být žalobci a) zřejmé, že kupóny nemohou být na území Slovenska v daných objemech spotřebovány a že s nimi bude dále manipulováno. Hovoří-li žalobci v této souvislosti o historické podobnosti českého a slovenského trhu, resp. o množství Čechů žijících na Slovensku, je nutno poznamenat, že je stěží představitelné, že by na Slovensku mohlo být spotřebováno koncovými zákazníky množství kupónů převyšující množství distribuované na českém trhu.

69. K obchodovaným objemům dobíjecích kupónů pak soud upřesňuje, že množství prodané společností Valmont v tuzemsku (byť soud bere na vědomí žalobci tvrzený tržní podíl této společnosti) a s ním porovnané množství kupónů dodaných na Slovensko mohlo vzbudit pozornost. Soud zde tak uvádí, že dle údajů zachycených např. na straně 44 zprávy o daňové kontrole 1 se počet kupónů pořízených společností Valmont, disponující popsaným distribučním řetězcem, pohyboval v měsících červen až listopad 2014 ve výši 3 880 až 5 015 ks, zatímco počet kupónů dodaných na Slovensko žalobcem a) se v měsících červen až říjen 2014 pohyboval v rozmezí 101 250 až 119 350 ks, kdy se vymykal jen měsíc listopad 2014, v němž žalobce a) dodal na Slovensko „pouze“ 55 150 ks dobíjecích kupónů (v měsících červen až říjen 2014 byl poměr mezi takto dodanými kupóny v České republice a na Slovensko 1:22,34 až 1:33,25). Již tyto počty považuje soud za poměrně nápadné, a to i přes žalobci uváděný počet občanů Slovenska trvale žijících v České republice a občanů České republiky žijících na Slovensku – i kdyby soud připustil, že počet těchto osob mohl dle údajů žalobců v roce 2014 dosahovat hodnotu např. 200 000, pak by to znamenalo, že v podstatě každá druhá taková osoba v jednotlivých dotčených měsících roku 2014 nakoupila dobíjecí kupón českého mobilního operátora, a to je brán v potaz pouze žalobce a), jako jeden z více možných dodavatelů, do toho počítaje i samotné mobilní operátory (zde soud uznává, že se jedná toliko o ilustrativní úvahu, neberoucí v potaz např. turisty apod.). Za významné v tomto kontextu ale považuje soud skutečnosti zachycené např. na stranách 81, 104 a 109 zprávy o daňové kontrole 1, z nichž vyplývá, že společnost Tabák Plus [od níž žalobce a) kupóny nakupoval] byla v letech 2012 až 2014 v podstatě nejvýznamnějším odběratelem dobíjecích kupónů od jednotlivých mobilních operátorů. Pouze malý zlomek těchto kupónů však byl distribuován v tuzemsku, kde jsou tyto kupóny primárně využitelné, a naopak velká většina v zemích EU (kde jsou pro změnu využitelné jen omezeně). I to považuje soud za jeden ze střípků, na jejichž základě mohl žalobce a) vědět o nestandardní povaze svých obchodů.

70. Charakter odběratelů žalobce a) na pozici A je podle soudu nestandardní. Jak již soud uvedl výše, odběratelé nebyli specializovanými obchodníky s tabákovým sortimentem (resp. s dobíjecími kupóny). S výjimkou dodavatele Cairo neměli v živnostenském rejstříku zapsanou žádnou provozovnu. Lze tak akceptovat úvahu žalovaného a správce daně, že nedisponovali dostatečným materiálním zázemím. Přestože dobíjecí kupóny lze charakterizovat jako drobné zboží, jehož velké množství lze skladovat i na malém

prostoru, nemění to nic na skutečnosti, že odběratelé žalobce a) nebyli etablovanými společnostmi specializujícími se na tabákové zboží. Není zřejmé, jakým způsobem by dále dodávali dané kupóny na trh, ať již dalším distributorům nebo koncovým zákazníkům.

71. Žalovaný a správce daně upozorňovali rovněž na nerentabilitu nákupu dobíjecích kupónů od žalobce a) a popisovali, že pokud by odběratelé nakupovali dobíjecí kupóny přímo od mobilních operátorů, byly by jejich obchody ziskovější. Podle soudu je zřejmé, že odběratelské společnosti neměly zájem nakupovat dobíjecí kupóny přímo od mobilních operátorů, u nichž lze předpokládat, že by důkladně prověřovali zahraničního odběratele či smysluplnost pořízení kupónů do zahraničí. Odběratelům ve skutečnosti zřejmě nešlo o generování zisku, ale o přeprodej dobíjecích kupónů v řetězci společností, v němž dojde ke ztrátě DPH. V této souvislosti, pakliže žalobci v otázce rentability daných obchodů, poukazují na rozdílné sazby DPH v České republice a na Slovensku, ztotožňuje se soud s vyjádřením žalovaného k žalobě, dle něhož sice je mezní cena bez DPH skutečně v obou státech odlišná, tato skutečnost však nyní není relevantní, a to s ohledem na reálnou neupotřebitelnost dobíjecích kupónů (v žalobci dodávaném objemu) mimo Českou republiku; pokud by totiž slovenským daňovým subjektem byla dosažena žalobci uvedená maximální marže, následné dodání dobíjecího kupónu v České republice by se muselo uskutečnit za cenu vyšší, než byla nominální hodnota dobíjecího kupónu.

72. Soud souhlasí s daňovými orgány rovněž v tom, že za ne zcela standardní lze považovat rovněž okolnosti vzniku žalobce a). Ten má stejné sídlo jako společnost Tabák Plus, nemá žádné zaměstnance ani žádné provozovny. Činnost žalobce a) byla realizována prostřednictvím zaměstnanců společnosti Tabák Plus a byl beze změn přejat model obchodování nastavený společností Tabák Plus. Zmíněný model tak navozuje dojem, že smyslem vzniku žalobce a) bylo převést rizikové obchodování s dobíjecími kupóny na novou kapitálově propojenou společnost bez vlastního obchodního majetku. Vysvětlení žalobců, že šlo o celkové změny v rámci koncernu, nepovažuje soud za přiléhavé zejména s ohledem na skutečnost, že k oddělení exportní činnosti z Tabáku Plus došlo pouze formálně; zaměstnanci i využívané prostory zůstaly v majetku společnosti Tabák Plus. Upozorňovali-li pak žalobci, že založení žalobce a) nemohlo být důsledkem zahájení daňové kontroly u Tabák Plus, neboť založení společnosti je časově náročnější proces, lze s touto obecnou proklamací souhlasit. Není však bez významu, že k založení žalobce a) došlo v době, kdy již společnost Tabák Plus z četných výzev policie byla informována o možných podvodech na DPH při obchodování s dobíjecími kupóny. Pokud žalobci doplňovali, že mělo dojít k rozšíření sortimentu exportovaného zboží, je pro věc zásadní, že v kontrolovaných obdobích k takovému rozšíření nedošlo.

73. Správce daně a žalovaný dále vytýkal žalobci a), že ve smlouvách se svými slovenskými odběrateli měl ustanovení o náhradě škody žalobci a), která by mu vznikla v důsledku zrušení odběratelovy registrace k DPH, případně ustanovení o ručení. Podle nich takto přísné smluvní podmínky převzaté od Tabák Plus byly odůvodněny vědomostí o možném vzniku podvodu na DPH. Soud musí v tomto ohledu do jisté míry přisvědčit žalobcům v tom, že takovéto nastavení smluvních podmínek nemusí nutně znamenat vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH a může naopak svědčit o jeho obezřetnosti. V této souvislosti však nelze přehlédnout, že přestože součástí smluv s odběrateli byly přísné podmínky ohledně náhrady škody či ručení, je s podivem, že jejich součástí naopak nebyla úprava práv a povinností smluvních stran týkajících se zahájené obchodní spolupráce (tj. okolnosti spojené s dodávkou kupónů, realizace objednávek, zajištění dopravy apod.). Tato

skutečnost podle soudu již určité nestandardnosti smluvního vztahu se slovenskými odběrateli nasvědčuje. Navíc i podle judikatury NSS lze provádění transakcí v řádech milionů korun bez písemně uzavřené smlouvy považovat za nestandardní (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

74. Další okolností zmíněnou žalovaným je nedodržení smluvních podmínek stanovených jednotlivými mobilními operátory. Přestože žalobci v žalobě akcentují, že smlouva s Vodafone se týkala jiného předmětu prodeje než dobíjecích kupónů (telefonních karet), lze souhlasit s žalovaným, že podstatou smluv s mobilními operátory byly i určité požadavky týkající se dalšího nakládání (obchodování) s dobíjecími kupóny (informovanost operátorů, jejich školení, zajištění totožných podmínek apod.), u nichž žalobce a) neprokázal, že by byly jeho odběrateli plněny či že by smluvně dbal zajištění takových povinností. Ani pokud by porušení těchto smluvních ustanovení nebylo operátory sankcionováno, nemůže tato skutečnost ničeho měnit na tom, že odběratelé žalobce a) nebyli standardními články v obchodně-odběratelském řetězci s dobíjecími kupóny. Tuto okolnost podle soudu nelze chápat jako stěžejní, nicméně v souhrnu s ostatními dokresluje přijatý model obchodování žalobce a) s dobíjecími kupóny.

75. Soud proto shrnuje, že vyjmenované objektivní okolnosti musely žalobci a) ve svém souhrnu indikovat, že přeshraniční obchodování s dobíjecími kupóny českých mobilních operátorů může být zasaženo podvodem na DPH. Kupóny byly využitelné pouze na tuzemská čísla, což nasvědčovalo tomu, že poskytování služeb slovenským odběratelům není motivováno dodáním koncovému zákazníkovi, ani realizací zisku, ale spíše možným čerpáním odpočtu na DPH. Na Slovensko bylo exportováno mnohonásobně větší množství dobíjecích kupónů, než bylo prodáno v tuzemsku jedním z největších dodavatelů Valmont, resp. Tabák Plus (viz také výše). Žádný ze slovenských odběratelů se podle veřejně dostupných údajů nezabýval obchodem s dobíjecími kupóny, resp. s tabákovým sortimentem. Odběratelé žalobce a) neměli distribuční síť, která by zajišťovala následné dodání kupónů zpět do tuzemska koncovým odběratelům, či občanům využívajícím služby tuzemských operátorů na Slovensku. Důležitou okolnost tvoří rovněž fakt, že prodejem kupónů odběratelům za cenu, jejíž výše nedosahovala nominální hodnoty, se odběratelé v podstatě připravili o možný zisk v průměru výši 37,79 %, kterého by mohli dosáhnout, pakliže by kupóny odebrali přímo od jednotlivých mobilních operátorů (viz např. s. 46 zprávy o daňové kontrole 1). Bez významu není ani snaha o účelové vyčlenění problematické činnosti ze společnosti Tabáku Plus, které bylo provedeno pouze formálně založením žalobce a), proto je nelze odůvodnit snahou o reorganizaci koncernu. Reálná upotřebitelnost rozsáhlého objemu dobíjecích kupónů na Slovensku tak podle soudu nebyla rozumně vysvětlitelná jinými skutečnostmi než snahou o získání neoprávněného odpočtu na DPH.

76. K vyčlenění žalobce a) soud ve shodě s bodem [80] napadeného rozhodnutí uvádí, že ohledně dalších exportních aktivit žalobce a) z předložené prezentace a komunikace nelze dovodit, že by tyto souvisely právě s jeho ekonomickou činností. V předložených podkladech nefiguruje nikde označení žalobce a) ani jeho statutárních orgánů. Naopak předložená e-mailová komunikace byla prováděna mezi M. P., a to jménem korporace 3K Plus Import s.r.o. a S. L. či D. K., a to v prosinci 2014, tj. v době, kdy již žalobce a) v podaných daňových přiznáních nevykazoval uskutečněná plnění. Nelze přisvědčit žalobci a) ani tom, že jednání s potenciálním odběratelem vedla jiná obchodní korporace, která měla v úmyslu realizaci obchodních dodávek následně přenechat žalobci a). Takové tvrzení

se nejeví jako věrohodné. V případě, že by žalobce a), tak jak sám tvrdil, byl založen z důvodu exportu, byla v jeho zájmu účast na obchodních jednání týkající se dodávek potenciálním odběratelům.

77. Všechny shora uvedené okolnosti pak musely být žalobci a) známy již v době uskutečňování posuzovaných transakcí. Není tedy říci, že by mu byla k tíži kladena zjištění učiněná *ex post*. Ve svém souhrnu všechny výše zmíněné okolnosti svědčí o tom, že žalobce a) o své účasti na daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Skutečnost, že v některých případech byla chybějící daň detekována až u subjektů na pozici B či C, nikoli na pozici A u slovenských odběratelů, s nimiž daňový subjekt předmětné obchody uzavíral, na tomto posouzení nemůže ničeho změnit. Neměnný obchodní model daňového subjektu v souvislosti s dodávkami dobíjecích kuponů slovenským odběratelům, tj. nereagování na shora uvedené podezřelé okolnosti soud nepovažuje za projev „seriózního jednání“, kterýžto dojem se snaží žalobci navodit, nýbrž přinejmenším za projev lhostejnosti žalobce a) vůči riziku svého zapojení na daňovém podvodu.

78. Soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že výše popsané objektivní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce a) o své účasti na daňovém podvodu buďto přímo věděl, nebo alespoň vzhledem k okolnostem vědět měl, resp. mohl. V tomto smyslu se tak soud nedomnívá, že by se napadené rozhodnutí ocitalo v napětí např. s rozhodnutími zmiňovanými žalobci – rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018-51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33. K posledně zmíněnému rozsudku, který žalobci akcentovali, soud uvádí, že i ten v žalobci odkazovaném bodě [12] v zásadě vymezuje obecná kritéria pro posuzování problematiky podvodu na DPH. V nyní přezkoumávaném případě se však soud domnívá, že správce daně a žalovaný v zásadě uskutečnili požadavky z daného rozsudku plynoucí, tedy konkrétních podezřelé skutečnosti posoudili v jejich vzájemných souvislostech, tyto nebylo možné považovat za zcela nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH; k nestandardním prvkům kontraktů daňové orgány rovněž přihlížely.

Nedostatečnost přijatých opatření

79. Soud závěrem hodnotil, zda žalobce a) přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil.

80. Žalobce a) ve vyjádření ze dne 3. 6. 2016 poukázal na následující přijatá opatření: při každém obchodu bylo prověřeno, že odběratel je existujícím subjektem, že je k datu dodání registrován k DPH a že za něj jedná oprávněná osoba. Ke každému jednotlivému obchodu byla vyžadována dokumentace zahrnující výpis z obchodního rejstříku odběratele platný k datu jednotlivých dodávek, kopie osobních dokladů osob zastupujících odběratele s veškerými identifikačními údaji, výstup ze systému VIES ověřující, že se jedná o plátce DPH k datu jednotlivých dodávek, kopie průkazu o plátcovství DPH k datu jednotlivých dodávek, smlouvu s odběratelem, plnou moc pro případného zástupce odběratele, který dobíjecí kupóny přebíral s notářsky ověřeným podpisem, vydané faktury k jednotlivým dodávkám, bankovní výpis s úhradou faktury, popř. doklad o převzetí hotovosti k jednotlivým dodávkám, čestné prohlášení o vývozu dobíjecích kupónů do jiných členských států k jednotlivým dodávkám, dodací list se seznamem sériových čísel dobíjecích kupónů k jednotlivým dodávkám, od 19. 9. 2014 pak žalobce a) požadoval i dodání kopie přiznání k DPH odběratelů (viz např. s. 94 zprávy o daňové kontrole 1).

81. Žalovaný zastával stanovisko, že zmíněná opatření nepovažuje za dostatečná. K požadavku na doložení přiznání k DPH slovenských odběratelů žalovaný uvedl, že tato povinnost nebyla žalobcem a) striktně dodržována. I kdyby tomu tak ale bylo, tak shromážděná daňová přiznání mohla žalobci a) signalizovat možné pochybnosti o zapojení do podvodného řetězce (podrobněji viz s. 95 a 96 zprávy o daňové kontrole 1 a s. 97 a 98 zprávy o daňové kontrole 2). Soud souhlasí se správcem daně, že *„i když prověření veřejně dostupných zdrojů informací v některých případech (s ohledem na konkrétní okolnosti) může postačovat, takovéto prověřování nesmí být prováděno mechanicky. Tj. není možné pouze formálně ověřit existenci obchodního partnera a přitom zcela ignorovat případné nestandardní či rizikové znaky, které z tohoto prověření vyplývají. Jak již přitom bylo uvedeno výše, v případě daňového subjektu již z veřejně dostupných zdrojů informací vyplývaly určité skutečnosti, na základě kterých daňovému subjektu mohly vzniknout pochybnosti o věrohodnosti obchodních partnerů.“* (viz s. 98 zprávy o daňové kontrole 1 a s. 101 zprávy o daňové kontrole 2).

82. K předchozímu odstavci soud dodává, že žalobcům částečně přisvědčit, že např. z věci *Mahagében* skutečně vyplývá, že *„obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“* Na druhou stranu však je třeba říci, že pokud již žalobce a) určité informace o svých odběratelích měl, např. kopie jejich přiznání k DPH, z nichž vyplývaly jisté nestandardní závěry o způsobu jejich obchodování, jak jsou zmíněny v těch částech zpráv o daňové kontrole, na které soud odkázal v předcházejícím odstavci, mělo to vést žalobce a) k o to větší ostražitosti, resp. již to mohlo založit jeho povědomost (či alespoň relevantní potencialitu této vědomosti) o možném podvodu na DPH. V tomto směru soud přiměřeně odkazuje na další část rozsudku ve věci *Mahagében*, na kterou poukazuje sám žalobce: *„Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti.“*

83. Vzhledem k tomu, že žalovaný (resp. správce daně) unesl své důkazní břemeno stran objektivních okolností nasvědčujících vědomému zapojení žalobce a) do podvodu na DPH, bylo na žalobci a), aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům bez ohledu na to, v jakém oboru podniká (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod [36]). K tomu pak zdejší soud dodává, a opět v tom částečně přitakává žalobcům, že odkaz žalovaného ohledně toho, že se v případě dobíjecích kupónů jedná o rizikovou komoditu, byl nepřípadný, a to v rozsahu, v jakém je zmíněn v bodě [60] žalobou napadeného rozhodnutí (odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, a jeho prostřednictvím odkaz na informativní článek vydaný v červnu 2013 daňovou správou, a nazvaný *„Mezinárodní*

spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce ‚INDAGO‘ “); zmíněný pramen se otázkou dobíjecích kupónů vůbec nezabývá. To ale nic nemění na tom, že povědomost žalobce a) o dobíjecích kupónech jakožto rizikové komoditě mohla být dána jednak informacemi, které měla s ním kapitálově a personálně spojená společnost Tabák Plus z minulosti od Policie ČR (popř. z médií a judikatury Nejvyššího soudu, jak je zmíněna v bodě [50] napadeného rozhodnutí), jednak dalšími objektivními okolnostmi, které byly zmíněny výše (kupř. reálná využitelnost těchto kupónů a s tím spojené obchodované objemy).

84. Krajský soud v Brně tak opakuje závěr Nejvyššího správního soudu obsažený ve shora citovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle něhož na jedné straně sice nelze povinnost prověřování obchodních partnerů v řetězci za běžných okolností extenzivně a bezmezně rozšiřovat, avšak na straně druhé je požadavek zvýšené obezřetnosti zcela na místě tam, kde již samotný odběratel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou 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.

85. Právě tato situace přitom v projednávané věci nastala. Soud nesouhlasí se žalobci, že by žalobcem a) přijatá opatření byla způsobilá zamezit jeho účasti na podvodném řetězci. Při zohlednění komodity (služeb), s níž bylo obchodováno, je nutno akcentovat, že nebyli dostatečně prověřováni odběratelé žalobce a). Při náležité míře obezřetnosti mohl žalobce a) z veřejně dostupných zdrojů zjistit, že jeho slovenští odběratelé vykazují určité rizikové znaky příznačné pro obchodní korporace založené za účelem formálního začlenění do řetězce transakcí zasažených podvodem (uskutečňování plnění ve značných obratech ve vztahu k téměř nulovému materiálnímu zázemí, virtuální sídlo, absence oznámených provozoven apod.). Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce a) měl za dobu svojí existence malý počet obchodních partnerů (7), měl se důkladně zaměřit na jejich základní prověření. Soud se tak domnívá, že žalobce a) v daňovém řízení neprokázal, že přijal taková opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby zajistil, že se poskytnutím dobíjecích kupónů tuzemských mobilních operátorů nestane účastníkem řetězce zasaženého podvodem na DPH. Vzhledem k trestním řízením probíhajícím u společnosti Tabák Plus si žalobce a) skrze propojenost jednatele Ing. J. musel být vědom rizikovosti intrakomunitárního obchodu s dobíjecími kupony, přičemž tyto obchody přesto realizoval ve velkých objemech. Taktéž některé další okolnosti (nízká reálná využitelnost kupónů na území Slovenska, objem obchodovaného zboží, aj.) pak jen dále prohlubují pochybnosti o „solidnosti“ realizovaných transakcí. Za této situace je proto nutno nahlížet na opatření přijatá daňovým subjektem přísnější optikou, než by tomu bylo v případě standardních obchodních vztahů.

86. Jakkoli by přitom uvedená opatření mohla hypoteticky postačovat v případě běžného obchodování nevykazujícího nestandardní či podezřelé znaky, v nynější věci je soud ve shodě s žalovaným považuje v důsledku nutnosti jejich přísnějšího posuzování za nedostatečná, neboť žádné z těchto opatření samostatně ani v jejich souhrnu není způsobilé účasti na daňovém podvodu zabránit.

87. Správce daně dle názoru soudu správně na straně 94 a násl. zprávy o daňové kontrole 1 a straně 96 násl. zprávy o daňové kontrole 2) uvedl, že smlouvy s odběrateli, vydané faktury, jakož i doklady týkající se platby nelze považovat za opatření směřující k zabránění účasti na daňovém podvodu, neboť tvoří především auditní stopu obchodního případu a jejich význam tkvěl primárně v rovině účetní (měly prokázat naplnění podmínek podle § 72 a 73 zákona o DPH). Samy o sobě nic nevypovídají o fakticitě uskutečněného plnění či o „řádnosti" celé transakce. Prakticky totéž pak platí také o dodacích listech, které potvrzují maximálně to, kolik dobíjecích kupónů odběratelé u žalobce a) osobně převzali. K těmto závěrům se v žalobou napadeném rozhodnutí přihlásil i žalovaný.

88. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je pak (zejména v případě navazování nových obchodních vztahů) prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Není pak zřejmé ani to, jak mělo daňovému podvodu zabránit ověřování totožnosti osob, které za slovenské odběratele jednaly, popřípadě jejich plných mocí. V projednávané věci ostatně ani není sporu o totožnosti subjektů zúčastněných na posuzovaných transakcích. Naopak za nedostatečné považuje soud prověřování obchodních partnerů; snahou o bližší prověření adresy sídla, obchodní historie odběratele apod. mohl žalobce a) získat bližší informace o svých odběratelích.

89. 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 (popř. kopií daňových přiznání). Ponechá-li soud stranou, že dobíjecí kupóny nepředstavují zboží, nýbrž službu, pak ani toto opatření ovšem nelze s ohledem na shora popsané okolnosti realizovaných plnění považovat za dostatečné. Ani takovéto písemné prohlášení totiž podle judikatury NSS není důkazem jediným a absolutním (srov. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný č. 2172/2011 Sb. NSS). Nadto v předmětném případě žalovanému nevznikly pochybnosti o tom, že dobíjecí kupóny byly skutečně vyvezeny na Slovensko, problematickým rysem však byla ztráta DPH v řetězci; z objektivních okolností tak vyplynulo, že samotným smyslem těchto transakcí bylo podvodné vylákání odpočtu na DPH. Pokud pak jde o zmíněné kopie daňových přiznání k DPH odběratelů, pak tyto kopie neosvědčují odvedení daně [nadto, jak bylo zmíněno výše, údaje z nich plynoucí mohly o to více vzbudit podezření žalobce a) o povaze realizovaných obchodů a měly vést k o to větší obezřetnosti].

90. Obecně pak daňové orgány neměly povinnost uvést, jak argumentoval žalobce a) v průběhu daňového řízení, jaká další opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu měl žalobce a) přijmout. Tato povinnost z žalobcem citované judikatury nevyplývá. Navíc podle NSS platí, že „[d]*ůkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu*" (viz rozsudek ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51).

91. Cílem přijatých opatření je, aby daňový subjekt v případě zjištění okolností svědčících o podvodném jednání od takovéhoto obchodování upustil. Jak bylo zmíněno výše, shora

popsaný obchodní model vykazoval řadu nestandardností takové intenzity, že na jejich základě žalobce a) mohl, resp. měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Pokud pak tyto objektivně zjištěné skutečnosti nevedly k adekvátní reakci žalobce a), 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 daňových orgánů v tomto směru nespočívaly primárně v tom, že žalobce a) nepřijal další opatření, ale že existenci objektivních skutečností svědčících o daňovém podvodu ve svém jednání vůbec nijak nezohlednil. V tomto kontextu soud nespatřuje rozpor napadeného rozhodnutí s

92. Soud tak uzavírá, že odmítnutí nároku na nadměrný odpočet bylo v případě žalobce a) odůvodněno tím, že byla žalovaným (resp. správcem daně) prokázána vědomost žalobce a) o tom, že poskytnutím služeb slovenským odběratelů se účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. V takovém případě žalovaný nemohl postupovat jinak, než neuznat nárok žalobce a) na odpočet DPH. Nejde tedy o situaci, jak žalobci naznačují, že daňové orgány postupovaly tak, že daň vyměří fakticky „komukoliv“, resp. upřednostní její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen (srov. již výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49; přitom se soud nedomnívá, že by tento rozsudek byl v jakémkoli rozporu se závěry rozhodnutí, kterým opakovaně argumentují žalobci, a to sice rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, popř. rozsudkem téhož soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, neboť ani tato rozhodnutí nijak nepopírají „odpovědnost“ daňového subjektu v souvislosti s podvodem na DPH, pakliže tento subjekt o podvodu věděl či vědět mohl a nepřijal dostatečná preventivní opatření – za takových podmínek je nerozhodné, zda k podvodu na DPH dojde v souvislosti s transakcí s přímým dodavatelem nebo odběratelem, či v transakcích jim předcházejícím či následujícím).

93. Závěrem soud podotýká, že dřívější žalobou žalobce b) se zdejší soud již zabýval, když hlavní rozdíl spočíval v tom, že žaloba mířila proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období červenec a srpen roku 2014. Žalobu v této, právně i skutkově takřka shodné, věci Krajský soud v Brně zamítl rozsudkem ze dne 27. 11. 2019, č. j. 30 Af 77/2017-311. V obdobné věci pak žalobu žalobce b), v pozici insolvenčního správce společnosti Tabák Plus, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 11. 2019, č. j. 50 Af 14/2016-157. Na závěry konstatované v těchto rozhodnutích zdejší soud přiměřeně odkazuje i nyní.

VII. Závěr a náklady řízení

94. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

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

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. dubna 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu